

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPEDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPEDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

LUIZ OTÁVIO BENEDITO

**O *E-COMMERCE* E AS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS
CONTROVERTIDAS**

MARÍLIA
2014

LUIZ OTÁVIO BENEDITO

O *E-COMMERCE* E AS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS CONTROVERTIDAS

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Direito da Fundação “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora:
Prof.^a Daniela Ramos Marinho Gomes

MARÍLIA
2014

Benedito, Luiz Otávio

O *e-commerce* e as questões tributárias controvertidas / Luiz Otávio Benedito; orientadora: Prof.^a Daniela Ramos Marinho Gomes. Marília, SP: [S.n], 2014.

69 f.

Trabalho de curso (Graduação em Direito) – Curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília – UNIVEM, Marília, 2014.

1. *E-commerce* 2. Tributação

CDD: 341.396

LUIZ OTÁVIO BENEDITO

O E-COMMERCE E AS QUESTÕES TRIBUTÁRIAS CONTROVERTIDAS

Banca Examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R., para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: _____

ORIENTADORA: _____

Prof.^a Daniela Ramos Marinho Gomes

1º EXAMINADOR(A): _____

Prof(a).

2º EXAMINADOR(A): _____

Prof(a).

Marília, ____ de _____ de 2014.

AGRADECIMENTOS

Nestes anos todos que passaram desde o ingresso a faculdade, muitas coisas aconteceram em minha vida. Conheci muitas pessoas, mas existem aquelas que o passar do tempo não apagaram a importância que têm pra mim.

E são especialmente a essas pessoas, tão queridas, tão amadas e tão importantes que eu gostaria de agradecer.

Agradeço a meu pai, Luiz Antônio, exemplo de amor e dedicação à família.

Agradeço à minha mãe, Marizilda, que com calma e a graça de quem sabe, sempre ilumina meu caminho.

Ao meu irmão Luiz Cesar, meus tios, Selmo e Vera, meus primos, Ana Carolina e Eddy, agradeço pelo significado maravilhoso da palavra família.

Aos meus amigos de todas as horas, por todo incentivo, companheirismo e credibilidade.

Agradeço à minha irmã, prima, professora, e orientadora; pela paciência, por todos os conselhos e ensinamentos e, principalmente, pela sua bondade. Nela encontro um modelo.

À Thayla, minha companheira, agradeço pela alegria, sinceridade e pela simples existência. Com ela encontrei o prazer das descobertas.

Que tenhamos sempre pelo que agradecer.

“Jamais alguém tão grande se fez tão pequeno
para nos ensinar as mais importantes
lições da vida.”

Augusto Cury, *O Mestre do Amor*

BENEDITO, Luiz Otávio. **O e-commerce e as questões tributárias controvertidas**. 2014. 69 f. Trabalho de curso. (Bacharelado em Direito) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2014.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso aborda a tributação no e-commerce. E este tema tem relevância à medida em que se atravessa uma revolução nas relações comerciais que, de simples escambo, passa-se hoje ser efetivada de forma virtual, o que faz emergir novos enfrentamentos no campo jurídico, como as questões sobre tributação. Para tanto, tratou-se dessa nova modalidade de comércio sobre o prisma conceitual para, em seguida, abordar os impostos comumente gravados quando da comercialização por meio eletrônico; quais sejam, o IR, o ICMS, o ISSQN, o Imposto de importação. Ao enfrentar o tema central, discutiu-se os principais conflitos que surgiram com a implementação do comércio eletrônico, sobretudo quanto às competências Municipais e Estaduais. Por fim, introduziu o leitor ao tema, apresentando entendimentos jurisprudenciais e doutrinários acerca da problemática despontada. A pesquisa se deu de forma exploratória com análise bibliográfica a partir de coleta de dados em material informativo e posicionamento jurisprudencial.

Palavras-chave: *E-commerce*. Tributação.

BENEDITO, Luiz Otávio. **O e-commerce e as questões tributárias controvertidas**. 2014. 69 f. Trabalho de curso. (Bacharelado em Direito) - Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2014.

ABSTRACT

This conclusion work course covers taxation on e-commerce. And this topic is relevant to the extent that it is undergoing a revolution in trade relations that simple barter is happening today be conducted in a virtual manner, which brings out new clashes in the legal field, such as questions about taxation. For this, we treated this new mode of trade on the conceptual prism to then address the commonly recorded when the sales tax by electronic means; namely, the IR, ICMS, ISSQN, the import taxes. When facing the central theme discussed is the main conflicts that have arisen with the implementation of e-commerce, especially as regards the powers Municipal and State. Finally, we introduced the reader to the subject, presenting jurisprudential and doctrinal understandings about the evidenced issue. The research has been carried on exploratory way with bibliographic analysis on data acquisition in information material and jurisprudential positioning.

Keywords: E-commerce. Taxation.

LISTRA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1- Evolução dos “e-consumidores”	18
Gráfico 2- “ <i>m-commerce</i> ” em crescimento	19
Gráfico 3- Faturamento anual do <i>e-commerce</i>	19
Gráfico 4- Previsão do <i>e-commerce</i> para 2014	20

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI: Ação Direta de Inconstitucionalidade

B2B: *Business to Business*

B2C: *Business to Consumer*

CD: *Compact Disc*

CDC: Código de Defesa do Consumidor

CE: Comércio Eletrônico

CF: Constituição Federal

CNI: Confederação Nacional da Indústria

CNC: Confederação Nacional do Comércio

CONFAZ: Conselho Nacional de Política Fazendária

CSLL: Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

DVD: *Digital Versatile Disc*

GATT: Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI: Imposto Sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRPJ: Imposto de Renda pessoa Jurídica

ISSQN: Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

RICMS/SP: Regulamento do ICMS de São Paulo

STF: Supremo Tribunal Federal

TAB: Tarifa Aduaneira do Brasil

TEC: Tarifa Externa Comum

§: Parágrafo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1 - BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELAÇÃO COMERCIAL E O E-COMMERCE.....	13
1.1 Relação Comercial.....	13
1.2 O E-commerce	14
1.3 O E-commerce no Cenário Mundial.....	16
1.4 O E-commerce no Brasil	17
1.5 Expectativas Empresariais no Comércio Eletrônico	20
1.6 E-commerce: Um pouco sobre os contratos nesta modalidade	21
CAPÍTULO 2 - ANÁLISE DOS TRIBUTOS INCIDENTES NO COMÉRCIO ELETRÔNICO À LUZ DA CONTITUIÇÃO FEDERAL E DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS	23
2.1 Histórico e Características das Normas Tributárias	23
2.2 Incidência Tributária e Competência Tributária.....	25
2.2.1 Incidência Tributária.....	25
2.2.2 Competência Tributária	27
2.3 Conceitos Substanciais Para a Realização do E-commerce.....	28
2.3.1 Circulação.....	28
2.3.2 Mercadoria.....	29
2.3.3 Produto	30
2.3.4 Bem.....	31
2.3.5. Operação.....	31
2.4. Impostos que Incidem Sobre o Comércio Eletrônico.....	32
2.4.1 Impostos de Competência da União	32
2.4.1.1 Imposto de Importação	32
2.4.1.2 Imposto de Exportação	35
2.4.1.3 Imposto de Renda	37
2.4.2 Imposto de Competência dos Estados e Distrito Federal	40
2.4.2.1 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços	40
2.4.3 Imposto de Competência dos Municípios	42
2.4.3.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	42
CAPÍTULO 3 - AS QUESTÕES CONTROVERTIDAS E ANÁLISE DE CASOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS	45
3.1 O Conceito de Estabelecimento Frente ao Comércio Eletrônico	46
3.2 O IR e o ICMS nas Vendas de Produtos Tangíveis em Operações Interestaduais.....	48
3.2.1 Protocolo 21/2011 do CONFAZ	50
3.3 A Impossibilidade de Configuração de <i>Softwares</i> e Outros Produtos Digitais Como Mercadoria.....	53
3.4 A Incidência Tributária de Softwares Adquiridos via <i>Download</i>	56
CONCLUSÃO.....	61

REFERÊNCIAS	63
-------------------	----

INTRODUÇÃO

Não diferente da realidade dos demais países do mundo, o Brasil foi invadido pela Era Virtual, de forma que o uso da internet representa uma realidade indispensável nos dias de hoje.

Junto a essa Era Virtual, desenvolveu-se o *e-commerce* (comércio eletrônico) que tem mudado as relações comerciais dos brasileiros. Inclui-se tanto bens físicos (móveis, aparelhos eletrônicos, roupas etc), como também os chamados bens corpóreos, como filmes, livros, programas de computadores, músicas e outros, que são adquiridos pelo cliente por meio de “download”.

É inaudito os dados quando o assunto é a evolução das vendas pela internet. Pelos dados que serão apresentados de forma mais detida ao longo desta pesquisa, em 2001, o faturamento por meio de e-commerce foi de 500 milhões de reais, saltando em 2012 para 22,50 bilhões de reais.

Esse novo cenário comercial tem deflagrado inúmeras mudanças no campo jurídico, sobretudo no que pertine ao Direito do Consumidor, Civil e Tributário, levando legisladores, julgadores e todos aqueles envolvidos com o direito a refletir sobre novas proposições jurídicas, já que inúmeras controvérsias surgem todos os dias.

Neste sentido, esta pesquisa busca apontar e discutir as questões sobre o comércio eletrônico que emergem no campo tributário, tais como, competência para instituição do tributo, legitimidade para cobrança, local da ocorrência do fato gerador, entre outros questionamentos que estão chegando ao judiciário.

Isto, pois a tributação das atividades desenvolvidas na rede global de computadores tem despertado inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais cuja solução depende ainda de amplo debate jurídico.

Acredita-se que esta pesquisa auxiliará na compreensão dos elementos que configuram as vendas pela internet sob a ótica tributária, promovendo o afastamento das dúvidas que permeiam esta área.

O assunto apresentado nesse trabalho, a cada dia que passa, tem mais importância, uma vez que, com o vertiginoso crescimento do e-commerce, a tributação deve estar bem clara para os comerciantes que embarcam nessa área.

Nesse sentido, com esse estudo, procura-se contribuir de forma significativa para a ciência jurídica apontando, com embasamento doutrinário e jurisprudencial, quais os principais conflitos existentes quando se fala de tributação sobre vendas feitas pela internet.

Conceitos importantes para o âmbito tributário, como a localização do estabelecimento comercial e o local da operação, imputam-se frágeis e incertos, talvez inadequados, para fazer referência as particularidades do comércio eletrônico, os quais no decorrer da pesquisa serão tratados incisivamente.

Para que o estudo sobre a tributação no comércio eletrônico seja adequado em face do Direito positivo brasileiro é necessário percorrer algumas etapas, sendo necessário a análise e o entendimento sobre o que ele relativamente representa em nossas estruturas jurídicas, sobre os fatores que determinaram seu aparecimento, a evolução e a perspectiva, para, por fim, tratar dos aspectos controvertidos na seara tributária.

Desde o início foi possível perceber que a legislação vigente no Brasil em relação ao “negócio eletrônico” é, ainda, incipiente; a doutrina pouco começa tratar do assunto; a jurisprudência não é suficiente para determinar e esclarecer pontos ainda obscuros.

A proposta é abordar assuntos importantes para compreender o tema e ao fim analisar e pesquisar a tendência jurisprudencial e doutrinária sobre questões ainda discutidas sob o viés tributário e, delas, colher os melhores frutos para a construção de uma sistemática jurídica que não constitua óbice a esse nosso fenômeno comercial.

CAPÍTULO 1 – BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A RELAÇÃO COMERCIAL E O E-COMMERCE

1.1 Relação Comercial

O termo comércio deriva do conceito latim *commercium* e refere-se à negociação que tem lugar na hora de comprar ou vender gêneros/bens e mercadorias.

As atividades comerciais sempre existiram no cotidiano humano, sendo que precisar o início da relação comercial faz-se impossível. Mesmo assim, pode-se imaginar que nasceu com uma troca de produtos que determinado indivíduo se propunha a oferecer em troca de outro que atendia sua necessidade.

A princípio, as relações comerciais se efetivavam da forma direta e simples, pessoalmente, por duas pessoas e com produtos que os interessassem.

Dessa forma, a quantidade de trabalho empregada para a criação ou fabricação de uma mercadoria era um pressuposto fundamental para que o preço dela fosse determinado.

Com o passar do tempo, tornou-se notória a evolução dessa relação, uma vez que a quantidade e variedade de produtos aumentaram, sendo necessário criar uma moeda em comum para dinamizar as atividades econômicas entre os povos.

Sendo assim, na sua forma original, o comércio fazia-se por troca direta de produtos de valor reconhecido como diferente pelos dois parceiros. Porém, com a evolução desta relação, foi necessária a criação de uma moeda em comum, tida até hoje como dinheiro (RATTO, 2004).

Progressivamente, percebe-se que o desenvolvimento do comércio estipulou uma valoração não limitada ao custo natural da mercadoria. Transporte, impostos, salários e outros gastos foram incorporados paulatinamente ao processo de fabricação de tais mercadorias.

Foi dessa forma que a atividade comercial passou a ganhar ainda mais complexidade entre seus envolvidos. Atualmente, nota-se que a compreensão das atividades comerciais abarca um universo cada vez maior de fatores e variantes.

A maioria dos economistas aceita a teoria de que o comércio beneficia ambos os parceiros, porque se um não fosse beneficiado ele não participaria da troca, e rejeitam a noção de que toda a troca tem implícita a exploração de uma das partes. O comércio, entre locais, existe principalmente porque há diferenças no custo de produção de um determinado produto comerciável em locais diferentes. Como tal, uma troca aos preços de mercado entre dois locais beneficia a ambos.

Trazendo para o meio jurídico brasileiro, a relação de consumo pode ser conceituada de forma mais técnica como sendo o liame jurídico existente entre um fornecedor e o consumidor, na qual este último busca satisfazer uma necessidade sua, como destinatário final, através da aquisição de bens ou serviços oferecidos por aquele primeiro sujeito por meio de sua atividade comercial. Por meio deste conceito, nota-se que a relação de consumo é composta por dois elementos principais, quais sejam, o subjetivo e o objetivo (GARCIA, 2012).

O interesse dos participantes da relação de consumo são aqueles relacionados com os objetivos pretendidos por fornecedores (art. 3º do Código de Defesa do Consumidor) e consumidores (art. 2º do Código de Defesa do Consumidor) ao se envolverem nesta específica relação jurídica.

No que diz respeito à determinação dos interesses dos fornecedores quando se envolvem neste tipo de negócio jurídico, não existem grandes dificuldades para tanto, posto o fato de que este se preocupa, basicamente, com a obtenção de lucro através do desenvolvimento de sua atividade empresarial ligada à prestação de um serviço ou a venda de um produto.

Todavia, ocorre que nem sempre a definição prática do que vem a ser o interesse do consumidor se mostra tão facilitada, na medida em que a definição da própria figura do consumidor não se mostra simples.

Assim, observa-se através de uma atenta leitura do CDC, que a definição jurídica de consumidor vai muito além daquela positivada no artigo 2º, uma vez que a relação jurídica de consumo poderá se dar entre indivíduos que não tiveram uma relação direta em uma relação típica de negócios (compra e venda ou prestação de serviço), são esses os consumidores por equiparação.

1.2 O E-commerce

Antes de mais nada, é importante fazer uma distinção básica dos termos, que para muitos passam despercebidos. O comércio eletrônico não é sinônimo de Internet, e Internet não é sinônimo de comércio eletrônico. Internet se trata de um meio de comunicação, tal como a televisão, o rádio, o telefone. Já o comércio eletrônico é um meio de negociação realizado por computadores interligados principalmente pela Internet.

Em virtude da evolução revolucionária dessa grande rede mundial de computadores, a Internet, o comércio eletrônico, também denominado de *e-commerce*, cada vez mais se firma como a principal forma de negociação da sociedade na era da informação.

Neste sentido, discorre Fabio Ulhoa Coelho (2006, p. 32):

Comércio eletrônico é a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimentos virtuais. A oferta e o contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados. O comércio eletrônico pode realizar-se através da rede mundial de computadores (comércio 'internetenático') ou fora dela.

Importante se faz entender que *e-commerce*, remete a informação não só ao uso de computadores interligados pela internet, mas também por telefone ou qualquer outro modo que eletronicamente proporcione essa negociação.

O *e-commerce* pode ser fracionado em duas modalidades, o comércio eletrônico indireto e o comércio eletrônico direto. Na primeira, após a compra efetivada pelo meio eletrônico, se faz necessário o uso de meios convencionais, que não o próprio meio eletrônico, para a efetiva entrega do bem negociados, tais como as transportadoras, correios etc.

Na segunda, a distinção se dá pelo fato de que ao solicitar determinado produto ou serviço, o pagamento, o recebimento ocorre em sua totalidade através do meio eletrônico por meio de *downloads*, ou seja, sem a presença do consumidor em loja física. É o caso, por exemplo, da compra de músicas, textos e softwares de informática, que podem ter sua solicitação, o pagamento e o recebimento por meio eletrônico, não assumindo dimensões físicas. Nessa modalidade, esclarece Maria Eugênia Reis Finkelstein (2011, p. 50):

O consumidor manifesta a aceitação em relação às ofertas por meio de transmissão eletrônica de dados. Não há o deslocamento físico do mesmo ao imóvel em que se encontra a empresa para adquirir algum produto ou serviço como ocorre no estabelecimento físico.

Ademais, no que tange ao *e-commerce*, se faz necessário trabalhar com basicamente duas frentes: o comércio eletrônico entre empresas e o entre empresas e consumidor, conhecidos na linguagem informal respectivamente como B2B (*business to business*) e B2C (*business to consumer*). Complementando, para Luiz Albertin (2010, p. 3):

O comércio eletrônico (CE) é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócios num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos

objetivos de negocio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infraestrutura pública de fácil e livre acesso e baixo custo.

O comércio eletrônico apesar de ter sido criado e desenvolvido levando em consideração a comodidade e a praticidade, observa-se que segurança entre outros fatores estão a condicionar o crescimento dessa modalidade.

Neste sentido, o *e-commerce* tem sua viabilização dependente da transposição de importantes barreiras técnicas, culturais e de infra-estrutura. (TIGRE, 1999)

Em sua obra, Paulo Bastos Tigre (1999, p. 94) ainda destaca os seguintes fatores que condicionam à propagação do comércio eletrônico, quais sejam: “(i) infraestrutura de telecomunicações; (ii) nível educacional e capacitação tecnológica; (iii) distribuição de renda; (iv) disponibilização local de hardware e software e (v) política governamental.”

De forma a abranger a totalidade dos possíveis consumidores, principalmente em regiões onde esses fatores são escassos, é notório que ainda há muito espaço para o desenvolvimento e crescimento do comércio eletrônico.

Resta cada vez mais evidente a importância que o *e-commerce* exerce na sociedade moderna. Com sua expansão, conceitos ficaram abalados; tais como o modelo tradicional de comércio calcado na exposição de produtos, a formação de estoque que em curto espaço de tempo serão superados, pondo fim a padrões nas esferas econômica, social e jurídica.

1.3 O *E-commerce* no Cenário Mundial

A negociação de bens e serviços por meio da rede mundial de computadores confunde-se com a criação da própria Internet, ao passo que se deve caracterizar o surgimento do comércio eletrônico no momento em que a tecnologia encontrou o comércio.

A Internet, primordialmente foi criada em razão de interesses bélicos, a qual tinha o objetivo de atender a propósitos militares, mais especificamente com intuito de ser uma linha emergencial de contato ao redor do globo, especialmente em casos de ataques em escala global, desenvolvido e aprimorado pelos Estados Unidos. (ABREU, 2009)

Adiante, a mesma tecnologia passou a ser usada por civis com intuito acadêmico a partir dos anos 90. A partir de então a história da Internet alcançava patamares elevados, principalmente com a criação da rede *World Wide Web*, o famoso WWW por um pesquisador chamado Tim Berner-Lee. (LÉVY, 1998)

Por consequência e por fatores determinantes, houve a suspensão da proibição de empresas atuarem na Internet sendo um marco precursor para o comércio eletrônico, de forma a surgir grandes empresas do ramo como a Amazon e o eBay evoluindo e mostrando a força do *e-commerce*.

Diante da evolução iminente da tecnologia de acesso e navegação na Internet e da criação de protocolos de segurança que possibilitariam o uso de dados pessoais e o uso de cartão de crédito, o comércio eletrônico por meio da Internet experimentou um crescimento extraordinário.

Atualmente, em países com melhor infraestrutura, onde a Internet se estabeleceu há mais tempo, como os Estados Unidos e em parte da Europa, o *e-commerce* há muito é um sucesso. Segundo Dailton Felipini (2011, p. 4) nos Estados Unidos, o faturamento de empresas com o comércio eletrônico já ultrapassa uma centena de bilhões de dólares. Sendo certo que neste número estão excluídos os setores de passagem aéreas, leilões *on-line*, jogos e outros setores fora do controle governamental.

Segundo a Deloitte, empresa de auditoria e consultoria internacional, foi produzido uma lista que constam as 50 empresas que mais faturaram com o comércio eletrônico no mundo no ano de 2012. Estando em primeiro lugar desde sua fundação a Amazon.com, 51,7 bilhões de dólares, em segundo a Apple Stores, 8,6 bilhões de dólares.

Nesta lista, o Brasil aponta com duas “*emerging-market companies*” representada em 15ª posição pela B2W (detentora das marcas Americanas.com, Submarino e Shoptime) com faturamento estimado em 2,4 bi de dólares, e em 45ª posição pela Hermes (detentora do Comprafacil.com) com faturamento estimado em 1 (um) bilhão de dólares.

Dessas 50 (cinquenta) empresas que compõem a referida lista, 28 (vinte e oito) tem suas sedes nos Estados Unidos, 17 na Europa, 3 na China e 2 no Brasil.

1.4 O *E-commerce* no Brasil

Da mesma forma que aconteceu nos países que experimentam a modalidade do comércio eletrônico há mais tempo, como os Estados Unidos e alguns da Europa, as vendas por meio do *e-commerce* no Brasil vem apresentando um crescimento vertiginoso.

O comércio eletrônico como já dissertado anteriormente, tem um vínculo íntimo com a Internet, o que leva afirmar que essa modalidade, tanto no exterior quanto no Brasil, pode ser avaliada junto com a popularização/crescimento do uso da Internet.

Os desbravadores do comércio eletrônico no Brasil foram a Livraria Cultura, o Submarino e as Lojas Americanas. Atualmente o *e-commerce* brasileiro conta com milhares de lojas virtuais, as quais vendem roupas, bebidas, remédios, livros, CDs, eletrodomésticos além dos produtos e serviços eletrônicos. (LASTRES, 1999)

O comércio eletrônico no Brasil contribui de forma significativa no cenário econômico mesmo possuindo pouco tempo de existência, mas vem mostrando uma forte tendência de crescimento. Dentre os principais motivos do crescimento dessa modalidade de comércio no Brasil além da praticidade, destaca-se o aumento significativo de acesso à Internet por pessoas de menor renda. Segue abaixo os dados referentes ao crescimento dos “e-consumidores”.

Gráfico 1 – Evolução dos “e-consumidores”.



Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

O aumento do acesso a Internet no cenário brasileiro, se deve principalmente ao crescimento acentuado de venda de *smartphones* e *tablets* a classe C e D. Esses aparelhos possibilitam o acesso a Internet e, por consequência, ao comércio eletrônico.

A E-bit em seu relatório semestral denomina esse fenômeno como *m-commerce* ou *mobile commerce* que se instituem basicamente nas compras realizadas por meio desses aparelhos eletrônicos.

Gráfico 2 – “m-commerce” em crescimento.

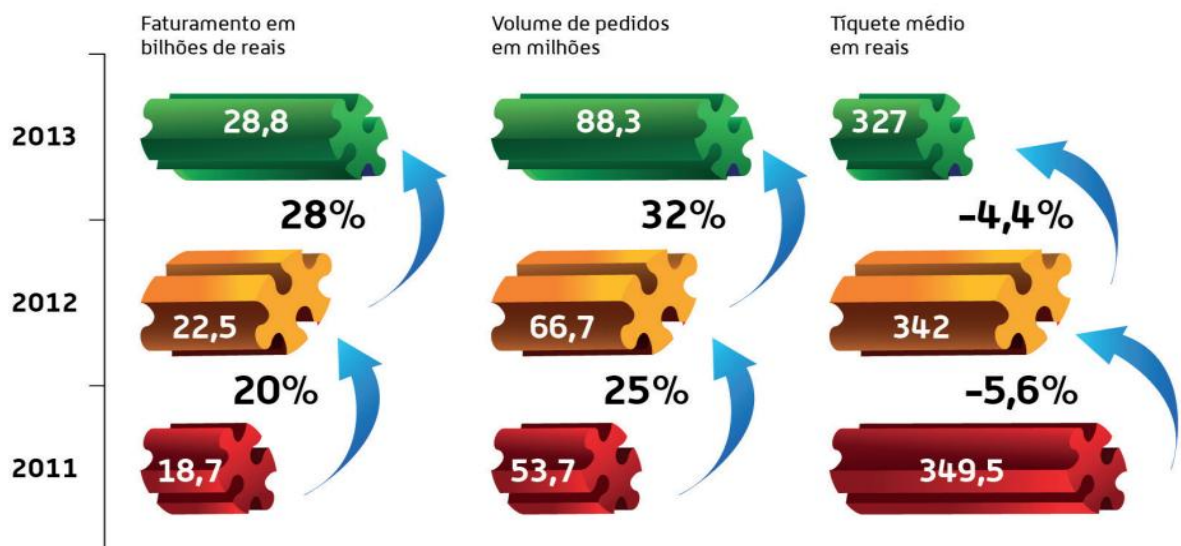
Share do m-commerce no Brasil (volume transacional)



Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

Os dados apresentados acima evidenciam também o cenário do *e-commerce* que vem se expandindo. Apesar do Brasil no ano de 2013 ter experimentado uma inflação acentuada, o ano foi positivo para o *e-commerce* brasileiro de forma que essa modalidade faturou R\$ 28,8 bilhões ao longo do ano, apresentando crescimento de 28% em relação ao ano de 2012.

Gráfico 3 – Faturamento anual *e-commerce*.



Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

A quantidade de transações aumentou, porém, o tíquete médio que é calculado a partir da divisão do volume de pedidos em determinado período e pelo número de Cupons Fiscais emitidos no mesmo período, teve seu valor reduzido pelo principal motivo do acesso da classe C e D ao comércio eletrônico.

Quando questionado quanto ao crescimento da banda larga móvel, Pedro Guasti, diretor executivo da E-bit explica: “Muitas pessoas das classes C e D, que não tinham acesso à internet, passaram a se conectar através de modelos mais simples de *smartphones*. E se tornaram, além de internautas, consumidores online”. (E-BIT, 2014)

1.5 Expectativas Empresariais no Comércio Eletrônico

Enquanto a evolução e a popularização da tecnologia junto com a informatização continuar aumentando, haverá espaço para a difusão do comércio eletrônico no cenário nacional e internacional.

Segundo pesquisa apresentada pelo E-bit (2014, P. 18) o *e-commerce* no Brasil continuará crescendo no ano de 2014, porém com uma desaceleração em virtude do calendário, já que neste ano a quantidade de feriados prolongados é maior além do efeito da Copa do Mundo e das Eleições no segundo semestre.

Gráfico 4 – Previsão do comércio eletrônico para 2014.



Fonte: E-bit Informação (www.ebitempresa.com.br)

Extrai-se destas informações, que o comércio eletrônico encontra-se em notória ascensão, circunstância que evidencia a necessidade de discussões jurídicas para configuração de novos delineamentos nesta área.

1.6 *E-commerce*: Um Pouco Sobre os Contratos Nesta Modalidade

O e-commerce, dada suas características, tem em comum com as demais operações, a realização de um contrato entre o vendedor e o comprador, sofrendo algumas modificações quanto ao padrão, dada as particularidades dessa modalidade.

Caracteriza-se o contrato eletrônico, aquele cuja celebração deve irrefragavelmente ser efetivada por meio eletrônico, sendo em outros aspectos e regras, semelhantes aos contratos celebrados por meio físico.

Para Finkelstein (2011, p.175) “O contrato eletrônico apresenta as seguintes particularidades: (i) utiliza o meio eletrônico para a expressão do consentimento e (ii) utiliza-o para produzir prova do contrato escrito, que é um documento eletrônico”.

Mais adiante, continua:

O contrato eletrônico, por sua vez, é o negócio jurídico bilateral que resulta do encontro de duas declarações de vontade e é celebrado por meio da transmissão eletrônica de dados. Ele geralmente é formado pela aceitação de uma oferta pública disponibilizada na Internet ou de uma proposta enviada a destinatário certo, via correio eletrônico, contendo, no mínimo, a descrição do bem e/ou produto ofertado, preço e condições de pagamento.

Para os doutrinadores franceses François Collart Dutilleul e Philippe Delebcque (1991, p.23) a vontade das partes é elemento fundamental do contrato.

Outro ponto que o diferencia dos demais contratos é que não é realizado por meio de texto escrito de forma física, sendo assim, o contrato eletrônico celebrado no comércio eletrônico fica vulnerável quanto à possibilidade de adulteração, diferente do texto físico. Essa forma de contratação resultou recentemente em discussões judiciais ante as cláusulas abusivas, falta de segurança e idoneidade das partes.

Em virtude da lacuna legal, pode-se classificar os contratos eletrônicos como contratos atípicos, contratos esses dispostos no artigo 425 do Código Civil. Essa lacuna na legislação faz com que ainda pare dúvida em relação ao Direito Civil, ao Direito do Consumidor e Direito Contratual quando se trata de negócio eletrônico, sendo necessário

utilizar-se de analogias quanto ao que já foi disposto pelo legislador em relação aos contratos tradicionais.

Não diferente do negócio jurídico tratado no artigo 104 do Código Civil, sendo que o contrato eletrônico para ser válido requer agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei. Nesse sentido, não há nenhuma vedação para que contratos sejam tratados eletronicamente; todavia, alguns contratos são totalmente incompatíveis com o meio eletrônico, tais como o contrato de adoção e os contratos de compra e venda de imóvel.

Ademais, deve-se atentar ao lugar onde o contrato eletrônico é celebrado, pois na hipótese de discussão deverá ser procurado os meios legais a fim de realizar o impasse contratual. No Brasil, quanto à competência para medidas judiciais em razão deste contrato, o Código de Processo Civil disciplina nos seguintes termos:

Art. 88. É competente a autoridade judiciária brasileira quando:

I - o réu, qualquer que seja a sua nacionalidade, estiver domiciliado no Brasil;

II - no Brasil tiver de ser cumprida a obrigação;

III - a ação se originar de fato ocorrido ou de ato praticado no Brasil.

Parágrafo único. Para o fim do disposto no no I, reputa-se domiciliada no Brasil a pessoa jurídica estrangeira que aqui tiver agência, filial ou sucursal.

Art. 89. Compete à autoridade judiciária brasileira, com exclusão de qualquer outra: I - conhecer de ações relativas a imóveis situados no Brasil;

II - proceder a inventário e partilha de bens, situados no Brasil, ainda que o autor da herança seja estrangeiro e tenha residido fora do território nacional.

Art. 90. A ação intentada perante tribunal estrangeiro não induz litispendência, nem obsta a que a autoridade judiciária brasileira conheça da mesma causa e das que lhe são conexas. (BRASIL, 1973)

Diante dessas hipóteses, é possível deduzir que é competência da justiça brasileira quando se tratar de réu domiciliado no Brasil, independentemente do comerciante proponente residir no exterior, sendo que essa medida é adotada com intuito de proteger o consumidor residente no Brasil.

CAPÍTULO 2 – DIREITO TRIBUTÁRIO E SEUS CONCEITOS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS

2.1 Histórico e Características das Normas Tributárias

Imprescindível se faz conceituar “tributo”: trata-se de um regulador das atividades humanas que visam a transferência de parte dos frutos dessa atividade em forma de dinheiro do particular para o Estado, para que este, com o valor arrecadado, cumpra suas obrigações por meio de seus agentes.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define tributo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nele possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 1966)

Para Flávio Berti (2009, p. 186) “o tributo é receita de importância essencial à manutenção do Estado e, conseqüentemente, para o custeio de atividades que repercutem no bem da população.” Portanto, trata-se o tributo de uma obrigação que não prove de atos ilícitos e proporciona o abastecimento dos cofres públicos para que assim o Estado o utilize nos termos legais.

Para criar um determinado tributo, o legislador descreve, de forma hipotética e abstrata, um fato do mundo, o qual, ocorrido, torna obrigatório o pagamento do tributo. O que dá força à hipótese de incidência, para tornar o tributo exigível, é a lei conforme, breve observações de Geraldo Ataliba (2000, p. 58): “a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, previa e genérica, contida na lei, de um fato”.

Não é possível imaginar um país que não arrecade tributos, certo de que alguns possuem a carga tributária maior devido à necessidade de arrecadação ser maior e outros menores. Neste sentido, afirma Aliomar Baleeiro (1997, p. 1) que:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

Afirma Baleeiro na mesma obra que os tributos em geral, e mais especificadamente o imposto, correspondem a um atributo do Estado que dele necessita e não pode prescindir sob pena de não concretizar suas tarefas.

No Brasil, o sistema tributário sempre foi incluído e tratado nas Constituições Federais, inclusive pode-se afirmar que todos os princípios atuais que regem a matéria tributária brasileira encontra-se enfiada na Constituição Federal, devendo, portanto, ser tratada com absoluto cuidado, pois envolvem de normas que norteiam uma sociedade.

Se atentando com a justiça e a legitimidade dos tributos, Montesquieu (2000, p. 384) entende ser o caráter eminentemente político dos tributos a não subtração do povo para atender necessidades imaginárias do Estado em hipótese nenhuma, nos seguintes termos:

As rendas do Estado são uma parcela que cada cidadão dá de seu bem para ter a segurança da outra ou para fruí-la agradavelmente. Para fixar corretamente essas rendas, cumpre considerar as necessidades do Estado e as necessidades dos cidadãos. Não se deve tirar das necessidades reais do povo para suprir as necessidades imaginárias do Estado.

Roque Antonio Carraza (1998, p. 38) afirma que não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de lucros, que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados.

Não diferente, o Brasil já passou por estruturas tributárias diferentes em distintas épocas da história até estacionar na legislação tributária atual.

Existiu basicamente duas formas de tributação diferentes, uma durante o período colonial e outra a partir do Império até a República. No primeiro, o Brasil arrecadava basicamente em razão do mercantilismo em que se explorava economicamente o território de forma que a tributação fosse atrelada e ditada pelas leis Portuguesas.

No segundo momento, a tributação poderia ser classificada como flexível, uma vez que o legislador brasileiro poderia atribuir à determinada atividade o tributo correspondente. Geraldo Ataliba escreveu que “o sistema constitucional tributário do Império era extremamente flexível, limitando-se a Constituição a enunciar uns tantos princípios gerais positivos ou negativos, a serem observados pelo legislador ordinário” (1968, pg. 49).

Essa forma de tributação se estendeu até o início da República, com a promulgação da Constituição Federal de 1891, e foi marcada pela atuação ampla do legislador ordinário.

Daí em diante, a complexidade da tributação crescia ao passo que as mudanças ocorriam. Desde o início do período republicano brasileiro até a Constituição de 1934 que traçou passos do sistema tributário brasileiro que atuam até a atualidade, um sistema que vem se engessando por meio da Constituição Federal.

Nesse sentido, leciona Geraldo Ataliba (1968, p. 50):

Da contemplação do sistema formado por esse diploma constitucional, vê-se que, pela primeira vez, em todo o mundo, estrutura-se um sistema constitucional tributário rígido e inflexível que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade. [...] É a inauguração da característica tão típica ao Brasil, da absoluta e inarredável rigidez de seu sistema constitucional tributário, que vimos mantendo até hoje.

Em análise, pode-se extrair da leitura do texto constitucional atual, que quanto à extensão material do direito tributário, não há nenhuma lei infraconstitucional (nem mesmo complementar) que possa ampliar ou reduzir o âmbito de conceito de tributo.

Diante disso, conclui-se que o texto constitucional não deixou ao legislador ordinário, qualquer parcela de competência para inovar, alterar ou subtrair amplitude aos dispositivos constitucionais tributários. Nesse sentido, sempre oportunos os dizeres de Roque Carraza (2002, p. 41.) ao sustentar que:

[...] um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma norma jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas mesmo as de nível constitucional. Exerce tal princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico (Souto Maior Borges). Tanto que sua desconsideração trás à sirga consequências muito mais danosas que a violação de uma simples regra. Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por centro, provocará seu desabamento. Já lanhar uma regra correspondente a comprometer uma grade dessa mesma ponte que, apesar de danificada, continuará de pé.

As normas tributárias brasileiras podem ser divididas em constitucionais e infraconstitucionais sendo tratadas como regras que obedecem a hierarquia, partindo da Constituição Federal, da qual todas as demais devem tirar seu fundamento de validade, para , só então, chegar às regras infraconstitucionais.

A Constituição Federal de 1988 elenca entre os artigos 145 e 156 a estrutura jurídico-tributária do Brasil. Em relação às contribuições sociais, temos os artigos 194 e seguintes, tratando especificadamente da sua instituição, arrecadação e fiscalização.

2.2 Incidência Tributária e Competência Tributária

2.2.1 Incidência Tributária

Refere-se à incidência tributária a ocorrência no mundo concreto do fato descrito na norma, daí nascendo especiais efeitos ou relações, ditas jurídicas; ou seja, é um efeito ou consequência que para o direito tributário advém do tributo que faz parte da norma hipotética até sua aplicação que faz conseqüentemente surgir a incidência.

Sobre a terminologia “incidência tributária”, Alexandre Barros Castro (2000, p. 51) indica que “O vocábulo em questão quer significar a ocorrência ou superveniência de fato que a outro sucede.”

Alfredo Augusto Becker (1998, p. 295) afirma que a incidência jurídica somente se dá a partir da realização da hipótese descrita na lei, daí nascendo os efeitos jurídicos.

Nesse viés, tratando de incidência, depara-se com a hipótese de incidência que segundo Sabbag (2011, p. 672) é a abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma “hipótese” que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador.

Geraldo Ataliba assim compreende (2000, p. 58):

A hipótese de incidência tributária é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso, é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Adiante, surgem os aspectos da hipótese de incidência que trazem consigo, a descrição que gera o fato que determina a obrigação tributária e sua força que advém da lei que é hipotética até sua incidência no caso concreto.

No mesmo texto, Ataliba explica e enumera esses critérios:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

A incidência se apresenta de uma forma abstrata quando o mundo jurídico que usa legalmente a força da criação da lei.

Portanto, temos que a incidência tributária pressupõe necessariamente de uma regra jurídica estabelecida por aspectos que orientem o Fisco na atividade de constituir o crédito.

2.2.2 Competência Tributária

O sistema tributário está submetido a uma estrutura lógica que lhe serve de alicerce, que basicamente é moldada por alguns princípios, quais sejam: princípio da estrita legalidade, princípio da isonomia tributária, princípio da anterioridade, princípio da anualidade, princípio de segurança jurídica, princípio da capacidade contributiva, princípio da seletividade em função da essencialidade, princípio da não-cumulatividade, princípio da vedação do confisco e princípio da liberdade de tráfego (BRAGHETTA, 2003).

A constituição, em seu art. 1º, prevê ser o Brasil um Estado federado que possui entes políticos de autonomia, mesmo optando por ser a divisão dos recursos entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Não se pode esquecer que as competências tributárias são atribuições dadas aos referidos entes políticos para a tributação. Acerca desse assunto, Maria do Rosário Esteves (1997, p. 57) entende que:

O papel da Constituição não é de criação de tributos e sim de distribuição de competências aos entes federativos para fazê-lo. Esclarece também que cada uma das pessoas políticas possui seu próprio campo de atuação e não pode invadir o da outra. Se isto ocorrer, há uma inconstitucionalidade por invasão de competência.

A Constituição Federal de 1988 minuciosamente dispõe sobre a competência para instituir impostos, espécies do gênero tributo estabelecendo um rol taxativo para os Estados-membros, Municípios e Distrito Federal instituírem, deixando para união além dos expressamente previstos na Lei Maior, certa discricionariedade quanto a criação de determinados impostos.

No artigo 153, a Constituição Federal de 1988 estabelece a competência tributária da União nos seguintes termos:

Art.153. Compete a União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV- produtos industrializados;
- V- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a título e valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (BRASIL, 1988)

Além desses impostos listados, a Carta Magna previu quanto à possibilidade de criação de impostos extraordinários, caso ocorresse a eminência ou efetiva guerra externa.

Quanto à discricionariedade anteriormente citada, se dá pela competência residual a que possibilita a União a criação de outros impostos diferentes daqueles anteriormente mencionados e que não tenham “fato gerador” ou base de cálculo coincidente com os discriminados na Constituição Federal.

No artigo 155, a Constituição Federal estabelece os impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I- Transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações as prestações se iniciem no exterior;
III- propriedade de veículos automotores. (BRASIL, 1988)

Aos Municípios, é determinado pela Constituição Federal em seu artigo 156 a competência para instituir o IPTU, ITBI e o ISSQN, nos seguintes termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I- a propriedade predial e territorial urbana;
II- transmissão inter vivo, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III- serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços previstos no art. 155, inciso II, e dependendo ainda de definição em lei complementar. (BRASIL, 1988)

Considerando-se que a Constituição Federal brasileira esgotou o tema tributário referente ao IR, ICMS e ISSQN, uma vez que definiu todos os aspectos de sua hipótese de incidência, não cabe analisar o *e-commerce* por analogia ou com imprecisão técnica.

2.3 Conceitos Substanciais Para a Realização do *E-commerce*

Antes de tratar das questões fiscais que envolvem o *e-commerce*, é de suma importância citar os seguintes conceitos que servirão de base para a explicação quanto à incidência tributária no comércio eletrônico.

2.3.1 Circulação

A expressão “circulação” genericamente expressa ideia de movimento; entretanto, não representa a realidade fático-jurídica do termo.

Na seara comercial/tributária, a circulação de mercadorias extrapola o sentido meramente físico. Pode-se dizer que a circulação de mercadorias apresente consequências jurídicas. Sendo assim, aludir a circulação como possível apenas com a transferência física de mercadoria traria como consequência o engessamento do sistema.

Cai como uma luva sobre o assunto aqui avençado (comércio eletrônico) a conceituação fulcral de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1983, p. 25-26):

Não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse – a título negocial – produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido disponibilidade jurídica sobre a mercadoria. A ‘disponibilidade’ – por ser atributo destacável do domínio – pode ou não ser titularizada pelo dominus.

Alcides Jorge Costa (1978, p. 88) define “circulação” como “encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse da mercadoria, como não. Neste encaminhamento, é relevante qualquer operação de que resulte acréscimo de valor da mercadoria.”

Sabidamente, Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 16) define circulação como “a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado.”

Então pode-se concluir que a efetiva ocorrência de uma saída física da mercadoria não importa, ou, ainda, que não deve-se condicionar a efeitos de tributação.

Mister será, entretanto, a comprovação de transferência patrimonial do bem passível de mercancia, aonde se confirmar a ocorrência da circulação daquele.

2.3.2 Mercadoria

Para Karl Marx mercadoria é tudo que pode ser produzido com esforços humanos e colocado à venda. Em âmbito jurídico, mercadoria são os bens que uma empresa adquire para posterior revenda, ou seja, tudo que é suscetível de se comprar e vender.

Um objeto de mercancia, uma mercadoria é assim definida por Maria Helena Diniz (1998, p. 256):

Mercadoria. 1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se compra para vender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisa carregadas a bordo para trocar ou vender).

Paulo de Barros Carvalho (2001, p. 204) entende que, o étimo do termo ‘mercadoria’ está no *Latim-mercatura* – tudo aquilo que pode ser objeto de compra e venda; o que se comprou para pôr à venda.

Para o jurista italiano Vittorio Scialoja (1952, p. 990), o termo “mercadoria” é geralmente utilizado para objetos que servem para atividade comercial.

Neste viés, conclui-se que independente do ramo ou da forma, será mercadoria se o produto for destinado à comercialização, ou seja, na busca precípua de obtenção de lucro, seja fungível ou infungível.

Ocorre que, em linhas vindouras, tratar-se-á mercadoria frente a comercialização por meio eletrônico, o qual servirá como base para compreender as questões duvidosas que pairam sobre o *e-commerce*.

2.3.3 Produto

A dificuldade árdua de conceituar a matéria se dá pela complexidade do assunto, não sendo diferente com o “produto”. Para José Xavier Carvalho de Mendonça (1910, p. 10), produto é a coisa à disposição do industrial, que o produz.

Em seu dicionário jurídico, Maria Helena Diniz (1998, p.776) define:

Produto. 1. Direito Civil - Utilidade que se pode retirar da coisa, alterando sua substância, com a diminuição da quantidade até o esgotamento, porque não se reproduz periodicamente. (...) 6. Direito do consumidor – a) bem móvel ou imóvel, material ou imaterial, colocado no mercado para atender ao consumidor; b) mercadoria ou serviço.

Quando trata do Imposto de Produtos Industrializados – IPI, Antônio Maurício da Cruz (1984, p. 45) é categórico em relacionar produto é resultado do “esforço humano com ou sem emprego de equipamentos e/ou instalações, exercido sobre bens móveis, acrescentando-lhe ou alterando-lhe utilidades pela modificação de qualquer característica (industrialização).

Pode-se então considerar que produto como um determinado bem que, em virtude de atividade humana, sofreu mudanças e pode-se a ele atribuir valor econômico.

2.3.4 Bem

Em termos jurídicos, “bem” é tudo que pode ser propriedade de alguma pessoa, seja física ou jurídica; tudo aquilo que pode constituir um patrimônio.

Neste passo, importante se faz diferenciar bem de coisa. Bem é tratado pelo Código Civil nos artigos 79 a 103.

Clóvis Beviláqua (1929, p.208) leciona no sentido de que:

Para o direito, o bem é uma utilidade, porém com a extensão maior do que a utilidade econômica, porque a economia gira dentro de um círculo determinado por estes três pontos: o trabalho, a terra e o valor, ao passo que o direito tem por objeto interesses, que se realizam dentro desse círculo, e interesses outros, tanto do indivíduo quanto da família e da sociedade.

Para Maria Helena Diniz (1991, p. 390), “bem” é “coisa material ou imaterial que tem valor econômico e pode servir de objeto a uma relação jurídica”, Diniz também enfatiza sobre a diferença de bem e coisa, leia-se:

Coisa: a) Bem material ou imaterial que tem valor econômico, servindo de objeto a uma relação jurídica. Todo bem é coisa, mais nem toda coisa é bem. A coisa abrange tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só se considera a coisa existente que proporciona ao homem uma utilidade e é suscetível de apropriação, fazendo, então, parte de seu patrimônio.

De maneira simples, porém satisfatória, Lieb Soibelman (1993, p. 120) define “bem” como “tudo que tem um valor econômico, coisas e direitos. Valores materiais e imateriais. Corpóreos e Incorpóreos.”

Pode-se então considerar bem, o que for suscetível de apropriação pelo homem existindo a possibilidade de agregar a seu patrimônio.

2.3.5 Operação

A dificuldade de tentar explicar juridicamente um conceito impele à busca de vários ensinamentos e assim tentar compreender e definir o que se pretende. Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1981 p. 79) lecionam, *in verbis*:

Na verdade, a interpretação de um termo isolado torna-se tarefa absolutamente impossível, especialmente nesse caso, quando a palavra não tem significado jurídico especial, nítido e já definitivo, à luz da doutrina ou

mesmo da jurisprudência. É preciso, portanto, que se entenda esse texto necessariamente harmonizado com o contexto, nas proporções adequadas dessa harmonização e inserção.

Para Maria Helena Diniz (1998, p. 446), o termo “operação” é “qualquer realização de negócios mercantis; transação comercial”.

Abstrai-se, portanto, que operação é um negócio jurídico, no mesmo sentido Alcides Jorge Costa (1998, p. 93) define operação relativa à circulação de mercadorias como:

[...] um ato jurídico, no sentido de ato material ou não negocial que consiste na imediata realização de uma vontade, no caso a de promover a circulação de mercadorias, para levá-las da fonte de produção ao consumo. Este ato pode para efeito de direito privado, revestir a categoria de negócio jurídico. Para o direito fiscal será sempre um ato material ou não negocial a que também se dá o nome de operação.

Basicamente, trata-se operação de um negócio qualquer agasalhado pelas normas jurídicas.

2.4. Impostos que incidem sobre o comércio eletrônico

É de suma importância classificar os Tributos incidentes no *e-commerce* de acordo com a hierarquia dos entes Federativos; assim, primeiramente será abordado os tributos de competência da União, depois de competência dos Estados e Distrito Federal e, por final, e não menos importantes, dos municípios.

Esclarece-se que nessa pesquisa foram elencados os impostos mais importantes incidentes na operação relacionada ao comércio eletrônico.

2.4.1 Impostos de competência da União

Seguindo um cronograma estipulado pela Constituição Federal, será analisado neste momento os impostos atribuídos pelo legislador constituinte à União. Assim, para limitar o assunto ao interesse desta pesquisa, será tratado o Imposto sobre a Impostação, o Imposto sobre a Exportação e o Imposto sobre a Renda, todos elencados no artigo 153 da Constituição Federal de 88.

2.4.1.1 Imposto de Importação

O Imposto sobre importação trata-se de imposto previsto na CF de 88 em seu artigo 153. Atribuído este a competência da União.

Imperioso se faz a necessidade de destacar que para que se constitua o fato jurídico tributário “tem que” haver a importação de produtos estrangeiros.

Para a Receita Federal do Brasil, “O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) incide sobre a importação de mercadorias estrangeiras e sobre a bagagem de viajante procedente do exterior. No caso de mercadorias estrangeiras, a base de cálculo é o valor aduaneiro e a alíquota está indicada na Tarifa Externa Comum (TEC). No caso da bagagem, a base de cálculo é o valor dos bens que ultrapassem a cota de isenção e a alíquota é de cinquenta por cento”.

Em primeiro plano, é muito importante saber o significado da palavra “importar”. Neste passo, qual é a mensagem que o legislador constituinte pretende transmitir quando se utiliza deste termo? Silvana Bussab Endres (1998 e p. 88-89) leciona o seguinte sobre o termo “importação”:

Portanto, importar é fazer vir bens, de outro país. O núcleo da materialidade do imposto em exame é, pois, um ato, o ato de importar, de fazer vir bens estrangeiros de outro país. Ato esse que se materializa com a entrada dos bens no território nacional. Essa é a “ação tipo” da incidência em exame, na terminologia utilizada por Paulo de Barros Carvalho. [...]

Em princípio, são estrangeiros os produtos produzidos em outros países. O certificado de origem é documento que adquire grande importância nos dias atuais porque permite a identificação do país de origem do produto. Os produtos deixam de ser estrangeiros quando entram no território nacional para aqui ficarem, ou seja, quando são desembarçados para consumo interno. Portanto, as mercadorias estrangeiras que entram no país, para não mais retornarem perde a característica de mercadoria estrangeira.

A Carta Magna de 1988 ao determinar ser a união a pessoa política para a instituição e competência de tal tributo, deixou subentendido o território nacional como os limites de incidência para esse mesmo tributo.

Para reger esse instituto, o Decreto 4.543, de 27.12.2002 chamado de Regulamento Aduaneiro em seu artigo 3º estabelece o território aduaneiro, como local determinado para ocorrência do fato típico.

Entende-se que o momento da entrada do produto no território nacional, é o momento que ocorre o fato jurídico “importação”. Nesse sentido, o STF em Recurso Extraordinário 225.602/CE relatado pelo Min. Carlos Velloso, cuja ementa transcrita a seguir, *in verbis*:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTAS. MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. CF, art.150, III, a, e art. 153, parágrafo 1^a.

I- Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: CF, art. 153, parágrafo 1^o. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. (...)

III- Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do DL 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo TFR.

IV- O que a Constituição exige no art. 150,III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.

V- Recurso conhecido e provido”. (grifo nosso)

(BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 225.602/CE, Relator: Min. Carlos Velloso, 2001)

Ocorre que uma das atividades do comércio eletrônico não se restringe a produtos físicos, mais sim, softwares, músicas, e-books e etc. Para isso, há a necessidade de reger estes tipos de importação. Sabiamente Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli (1978, p. 78) entende “haver competência constitucional para o imposto de importação onerar os chamados programas de computação, na medida em que se enquadrariam no conceito de produto de origem estrangeira, segundo delimitação consagrada pelo STF”.

Nesse diapasão, o professor Miguel Reale (2000, p. 710) assevera que “o Direito Positivo de um povo deve ser considerado pleno, sem lacunas, não estaticamente, entendam-nos, mas *em ato*, em processo [...]”.

Se pleno, devemos extrair noções de uma efetiva tributação no e-commerce, no caso de *download* de um produto qualquer, é necessário a aplicação de critérios constitucionais constituídos pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo.

Nesse passo, o artigo. 20 do CTN e o artigo 75 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/02) estabelece 3 (três) hipóteses para determinar a base de cálculo de um tributo: (i) Se a alíquota for específica, é a quantidade de produto expresso na unidade de medida indicada na Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB); (ii) Se a alíquota for *ad valorem*, é o valor aduaneiro definido no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (*GATT*); (iii) É o valor do produto adquirido em licitação.

O mesmo Decreto dispõe nos artigos 90 e seguintes que a alíquota a ser aplicada terá previsão na Tarifa Externa Comum, sendo assim, será esta variável.

Pode-se concluir que a “importação de produtos estrangeiros”, constitui o fato jurídico tributário, a ocorrer nas fronteiras do território nacional no momento do desembarço aduaneiro do produto.

Adiante, conclui-se também que os sujeitos dessa relação jurídica é a União (artigo 153, caput da CF de 1988) e o importador ou responsável estabelecido em lei e/ou o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente.

2.4.1.2 Imposto sobre a Exportação

Trata-se de imposto de competência federal, cujo exportador é o contribuinte. Visualiza-se o fato gerador com a efetiva saída de produtos do território nacional.

Nota-se que o Imposto de Exportação é essencialmente ligado ao controle fiscal do Estado, tendo uma função basicamente reguladora.

A partir da reforma tributária de 1965, a competência do Imposto de Exportação foi atribuída à União, possibilitando que os produtos nacionais tivessem uma competitividade no mercado internacional devido à uniformização dos critérios de incidência deste tributo.

O imposto sobre a exportação está previsto constitucionalmente no artigo 153, II, da Constituição Federal de 1988.

Nesse caso, o ato jurídico que constitui o fato jurídico tributário é o ato de exportar determinados produtos nacionais ou nacionalizados conforme regra o Decreto Lei nº 1.578/1977 em seu artigo 1º nos seguintes termos: “Art. 1º - O imposto sobre a Exportação, para estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.” (BRASIL, 1977)

Percebe-se que o legislador foi sábio quando descreve “produtos nacionais e nacionalizados” uma vez que possibilita mesmo que seja considerado desnacionalizado em outra nação a tributação do mesmo.

O Código Tributário Nacional trata sobre o Imposto sobre a Exportação nos artigos 23 a 28, demonstrado a seguir:

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

Segundo a Receita Federal do Brasil, “para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro do RE no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX (§1º, artigo 1º do Decreto-lei nº 1.578, de 1977 e parágrafo único do artigo 213 do Regulamento Aduaneiro).

No que tange à alíquota aplicável, o fato típico necessariamente deve ocorrer no território aduaneiro, conforme se extrai da leitura do artigo 213 do Regulamento Aduaneiro. Esse imposto tem-se como sujeito ativo a União, sendo o exportador sujeito passivo. Além disso, a base de cálculo possui duas hipóteses, de acordo com o artigo 24 do CTN:

- se a alíquota for específica, será a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- se a alíquota for *ad valorem*, será o valor normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, devendo estar em conformidade com o que dispuser a esse respeito ao Conselho Monetário Nacional.

Assim sendo, o artigo 2º do Decreto Lei nº 1.578/1977 dispõe:

Art. 2º - A base de cálculo do imposto é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Poder Executivo, mediante ato do Conselho Monetário Nacional. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001)

§ 1º - O preço à vista do produto, FOB ou posto na fronteira, é indicativo do preço normal. (BRASIL, 1977)

Com a mesma característica do Imposto sobre a Exportação, qual seja, a extrafiscal, as alíquotas aqui avençadas podem ser alteradas pelo Poder Executivo, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei.

Nos termos do artigo 26 do Código Tributário Nacional, compete ao Poder Executivo instituir, modificar, alterar a qualquer momento as alíquotas relativas ao Imposto sobre a Exportação.

A Lei Federal nº 9.716/98 que deu nova redação ao Decreto Lei supra mencionado, limitou esta alíquota em 150% (cento e cinquenta por cento). Atualmente, a alíquota é de 30% (trinta por cento). Esse imposto é calculado levando em consideração o preço em condições de concorrência da mercadoria a ser vendida no exterior.

Diante da facilidade tecnológica, a exportação prospera ao mesmo tempo que o número de remetentes crescem. É importante ter cuidado em nomear o contribuinte deste imposto, pois a lei não estabelece especificamente quem deve ser o sujeito passivo, como o que acontece com o ICMS no artigo 155, § 2º, XII, “a”.

Claro que, para que seja contribuinte deve ter ligação com o fato gerador deste tributo. Hugo de Brito Machado (2011, p.316) leciona: “a lei não pode, portanto, equiparar ao exportador pessoa sem qualquer relação a exportação”.

Concluí-se que não há necessidade do exportador ser comerciante, produtor ou empresário, pois para que se caracterize a exportação não é necessária a intenção de obter lucro, basta remeter ou levar consigo a mercadoria para o exterior.

No cenário mundial, a exportação intensifica em razão do fenômeno do *e-commerce*. Nesse caso, em grande maioria o exportador e contribuinte realiza essa operação de forma habitual e profissional, cabendo a este declarar a atividade afim de lançamento.

Como sabemos, o *e-commerce* na grande maioria das vezes se realiza por meio de sítios eletrônicos; dessa forma, pode-se concluir que não é necessário que o site vendedor seja nacional, mais que o produto que esteja sendo negociado seja remetido do território nacional para outros países. Basta o produto ser enviado do Brasil para o exterior, para que haja a incidência.

2.4.1.3 Imposto de Renda

É importante ressaltar que o conceito de renda também já foi e ainda é um assunto muito discutido dentro do Direito Tributário brasileiro.

O conceito de renda é um dos mais tormentosos, em matéria de Direito Tributário, no Brasil e no exterior. Há conceitos jurídicos, econômicos e até mesmo psicológicos de renda (BALEEIRO, 2012).

Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p.367) concluiu que:

É renda o acréscimo patrimonial decorrente de uma fonte permanente; é renda o acréscimo patrimonial que não decorre de fonte permanente; é renda o provento eventual não compreendido em categoria prevista em lei.

Traz-se também à baila a doutrina de Roberto Quiroga Mosqueira (1996, p. 188), que conceitua o termo “renda” da seguinte maneira:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova; ‘renda e proventos de qualquer natureza’ são elementos patrimoniais que não existiam antes do conjunto de direitos preexistentes das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha).

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza do Brasil foi definitivamente implantado no sistema jurídico-tributário brasileiro em 1922 após algumas tentativas falhas. Nessa época as maiores taxas variavam de acordo com a remuneração do contribuinte.

O Imposto sobre a renda encontra-se referenciado constitucionalmente no artigo 153, III da CF.

Analisando o texto constitucional, conclui-se que o IR, assim como é conhecido, incide sobre a obtenção de renda, decorrente de negócios jurídicos ensejadores de “um aumento ou acréscimo do patrimônio verificado entre dois momentos quaisquer de tempo”, na formulação de Luiz Mélega citado por Ricardo Mariz de Oliveira (2008, p.145), compreendendo-se que seja o início e o fim do exercício financeiro.

A obtenção também decorre dos proventos de qualquer natureza, decorrentes de negócios jurídicos e também representativos de acréscimo patrimonial.

Regulado pelo CTN, veja-se:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (BRASIL, 1966)

Ao analisarmos o artigo acima citado, vê-se que se trata de uma complementação a Carta Magna, havendo previsão de outros procedimentos, principalmente nos dois novos parágrafos supramencionados.

Evidente se faz o fato de que é necessário o acréscimo patrimonial para que o fato jurídico demande a referida tributação. Sendo assim, esses conceitos genéricos servem de base, portanto, para a tributação tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas.

Ocorre que, quando se trata do e-commerce, depara-se com questões que envolvem Estados internacionais. Sendo assim, mister se faz ressaltar a lição de Heleno Taveira Tôres (1998, p. 243) que em suma trata da harmonização na tributação dos impostos sobre a renda de empresas, veja-se:

A harmonização não significa ‘unificação de arrecadação’, ou ‘uniformização legislativa’, mas uma ‘calibração’ dos regimes jurídicos que, uma vez aplicável aos sistemas tributários estatais, nas respectivas autonomias, deve ser suficientemente capaz de proporcionar uma redução de contrastes porventura existentes mediante uma estabilização congruente de expectativas, tanto dos Estados partícipes como dos operadores econômicos.

Equiparando-se a pessoa jurídica, deve o contribuinte domiciliado no Brasil, apurar a alíquota do Imposto sobre a Renda com base no lucro, assim, é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado. Caso exceda a média de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês é acrescido de 10% (dez por cento).

O imposto de renda de pessoa jurídica, deve ser apurado anualmente e em suma, existem 3 (três) opções de forma de tributação com base no lucro: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples, sendo que a opção é realizada mediante o pagamento do primeiro imposto ou até o final de janeiro, caso opte pelo Simples.

A primeira, o Lucro real, pode ser apurado e recolhido mensalmente ou trimestralmente, sobre o qual recai o IRPJ e a CSLL. Caso não haja lucro real não deve haver recolhimento. E ao final de cada ano frente ao balanço anual serão apuradas por definitivo havendo a necessidade de recolher mais ou de receber.

No lucro presumido, como o próprio nome demonstra, é realizado com base em percentual de presunção variável e pré-estabelecido, diferenciado para cada atividade. Sendo este apurado trimestralmente, sendo esta, uma forma vantajosa para empresas que lucram mais do que o percentual presumido.

Já, o Simples, é atraente ante seu baixo percentual na alíquotas, e sua contribuição ser dada de forma única, abrangendo vários impostos e contribuições, sendo este aplicável às

Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, porém é necessário se enquadrar nas exigências mencionadas na Lei Complementar nº 123/2006.

Para pessoas físicas, a base de cálculo se dará, após deduzidas algumas despesas definidas e limitadas na lei ordinária, perante os rendimentos percebidos no ano-calendário aplicando a estas as seguintes alíquotas: até R\$ 21.453,24 ocorre a isenção; de 21.453,25 até 32.151,48 tributado a 7,5% (sete e meio por cento); de 32.151,49 até 42.869,16 tributado a 15% (quinze por cento); de 42.869,17 até 53.565,72 tributado a 22,5% (vinte dois e meio por cento) e acima de 53.565,72 tributado a 27,5% (vinte sete e meio por cento).

2.4.2 Imposto de Competência dos Estados e Distrito Federal.

Arrolados no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, os impostos de competência do Estado e no Distrito Federal também são aplicáveis ao comércio eletrônico.

Obedecendo a sistemática deste trabalho, de eleição dos principais tributos, será entabulado apenas o imposto incidente sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

2.4.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo assim define o ICMS:

É a sigla que identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. É um imposto que cada um dos Estados e o Distrito Federal podem instituir como determina a Constituição Federal de 1988. (...)

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente. Em cada etapa da circulação de mercadorias e em toda prestação de serviço sujeita ao ICMS deve haver emissão da nota fiscal ou cupom fiscal. Esses documentos serão escriturados nos livros fiscais para que o imposto possa ser calculado pelo contribuinte e arrecadado pelo Estado. (SÃO PAULO, s.d)

Está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988. Quanto se lê interestadual, a primeira vista, entende-se que só incide em operações de origem e destino nacional, porém a Lei Maior ressalva que a operação também incide mesmo se iniciadas no exterior.

Para que ocorra a incidência do ICMS é necessário que haja a circulação de mercadorias e mudança de titularidade. Tem como base de cálculo o valor da operação ou prestação de serviço.

Na ausência de indicação desses valores, a base do cálculo será o preço corrente da mercadoria ou similar no mercado atacadista no local da operação e, com relação a prestação de serviço, o seu valor corrente no local da prestação.

O ICMS obedece ao princípio constitucional da não-cumulatividade, garantindo ao contribuinte o direito de compensação. Trata-se de um tributo neutro, ou seja, suas finalidades são puramente arrecadatórias, sem conter eiva de extrafiscalidade.

Este imposto está disposto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988 nos seguintes termos:

Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988)

Buscando um amadurecimento das questões oriundas do comércio eletrônico, entende-se que os procedimentos realizados por meio de digitalização, englobando-se aqui tanto mercadorias como serviços, podem ser objeto de comercialização por meios eletrônicos.

A Base de Cálculo do ICMS poderá se basear no próprio valor da mercadoria comercializada ou da operação realizada, acrescidos de alguns encargos, conforme dispõe o artigo 13º da Lei Complementar 87/96.

A Constituição Federal prescreve no artigo 155, §2º, inciso V o poder do Senado Federal nos seguintes termos:

V – é facultado ao Senado Federal:
a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (BRASIL, 1988)

No inciso VII do mesmo artigo ficou assim estipulado quando se trata de operação entre Estados:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
(BRASIL, 1988)

Já o artigo 52, incisos I a IV do RICMS/SP (Decreto 45.490/2000-SP), em linhas gerais dispõe sobre a alíquota da seguinte forma:

I - 18% para operações internas, ainda que iniciadas no exterior;
II - 7% para operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo;
III - 12% para operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Sul e Sudeste e
IV - 4% para prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal. (SÃO PAULO, 2000)

Há duas exceções em que o ICMS é cobrado no Estado de origem do bem ou serviço, no caso de produtos derivados de petróleo e no caso da energia elétrica.

2.4.3 Imposto de Competência dos Municípios

A categoria de impostos de competência dos Municípios está elencada no art. 156 da Constituição Federal de 1988. Tratar-se-á do ISSQN.

Para exercer estas competências, o município faz leis, autoriza funcionamento, concede licenças e realiza ações. Convém ressaltar que a competência Tributária do Município envolve fixação de alíquotas, dentro dos limites, isenções, incentivos prazos, podendo criar novos impostos.

2.4.3.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

Constitucionalmente elencado, no inciso III do artigo 156 atribuindo competência ao Município a possibilidade de instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza definido e regulamentado pela Lei Complementar 116, de agosto de 2013, desde que não compreendido no artigo 155, II, também da CF cuja competência é do ICMS.

Quanto a prestação de serviço, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 301) leciona:

2.1 Prestação de Serviço (Negócio Jurídico) O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representem fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo Poder Público em benefício do mesmo. [...]

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Sob o prisma do Código Tributário Nacional, o ISSQN é um imposto exigível em virtude de uma situação de fato, e não se vislumbra o momento da ocorrência do fato gerador deste imposto o momento da contratação ou outros aspectos, mas sim quando da efetiva prestação do serviço.

Para o CTN, mais especificamente no artigo 116, considera-se como ocorrido o fato gerador nos seguintes momentos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observado os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Em regra, é competente para tributar o ISSQN, segundo o artigo 3º da Lei Complementar 116/03, o Município em que estiver o prestador de serviço estabelecido e, na falta deste, no local do domicílio do prestador, com exceção das hipóteses relacionados nos incisos I a XXII deste artigo, que a competência para tributar passa a ser do Município em que ocorrer a prestação do serviço.

Em leitura da Lei Complementar 116/03 conclui-se que a base de cálculo para incidência deste imposto é o próprio preço atribuído e cobrado pelo serviço.

A Constituição Federal no artigo 156, § 3º, inciso I, dispõe que cabe às leis complementares regularem o percentual de alíquota do ICMS.

Sendo assim, a alíquota a ser recolhida aos cofres do município, é aplicada no percentual mínimo de 2% (dois por cento), conforme dispõe texto contido no artigo 88 da

Emenda Constitucional 37/02 e percentual máximo de 5% (cinco por cento) e o disposto no artigo 8º, inciso II da Lei Complementar 116/03.

Esse percentual mínimo tem ressalvas, quando aplicados para os serviços a que se referem nos itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, se tratando esta, de lista que apontam serviços afim de estabelecer normas gerais de direito financeiro para aplicações de ICMS e ISSQN.

CAPÍTULO 3 – QUESTÕES TRIBUTÁRIA CONTROVERTIDAS NO E-COMMERCE, COM ANÁLISE DE CASOS

Como visto, o comércio eletrônico, objeto deste trabalho, tem despertado diversas discussões na seara jurídica, sobretudo no que diz respeito ao aspecto tributário. Como recorte, elegeu-se as principais discussões que estão emergindo relacionadas ao comércio eletrônico, quais sejam: o conceito de estabelecimento, já que no *e-commerce* não mais pode ser tratado como as operações tradicionais; a comercialização de produtos materiais realizados pela internet, porém entregues por meio físico em âmbito interestadual; a impossibilidade de caracterizar os bens intangíveis e os *softwares* negociados por meio do comércio eletrônico como mercadoria e a impossibilidade de incidência do ISSQN e ICMS na comercialização dos *softwares* em que a entrega se dá por meio de *download*.

É fundamental e importante para as Administrações Tributárias as controvérsias originadas do *e-commerce*. O comércio eletrônico ocorre num ambiente virtual etéreo, propício à fuga fiscal, onde a fiscalização é de difícil implementação.

Para analisar a tributação em relação ao e-commerce, serão as transações analisadas dividindo-as em transações de produtos físicos (tangíveis) e produtos virtuais (intangíveis). Cumpre resumir que, os tangíveis tratam-se de mercadorias físicas, que estão ao alcance da mão, como por exemplo, roupas, livros, eletrodomésticos e etc., e, intangíveis de mercadorias virtuais disponíveis apenas pelo meio eletrônico; são elas: *download* de músicas, *softwares e-books*, entre outros.

Na primeira hipótese, as mercadorias tidas como tangíveis comercializadas eletronicamente, não se distinguem das mercadorias encontradas em lojas físicas, de modo que a tributação aplicada ocorre normalmente, como acontece no mercado convencional, o que diferencia no âmbito eletrônico é a praticidade e comodidade em adquiri-los sem sair de casa.

Esse aspecto segue os prosseguimentos já estabelecidos em lei, sendo que a incidência tributária se dá da mesma forma que é aplicada a produtos entregues por uma empresa física.

No tocante aos produtos virtuais, a dificuldade de incidência é muito maior, ainda mais quando esses produtos intangíveis se tratam de serviços, não sendo detentores de propriedade material, mas de direitos autorais e possuidores de propriedade intelectual. Quando analisados à luz Direito Tributário temos que esses bens não obedecem qualquer regulamentação quanto ao seu comércio.

3.1 O Conceito de Estabelecimento Frente ao Comércio Eletrônico

No âmbito comercial, entende-se por estabelecimento o local onde a pessoa jurídica exerce atividade econômica, o estabelecimento comercial.

Em análise ao dicionário Michaelis (2009), estabelecimento é:

sm (estabelecer+mento) **1** Ato ou efeito de estabelecer. **2** Fundação, instituição; abertura. **3** Instituto. **4** Instalação, montagem. **5** Introdução. **6** Produção, criação. **7** Assentamento, determinação, prescrição, estipulação, fixação. **8** Averiguação, comprovação. **9** Formulação, comprovação. **10** Casa comercial, ou lugar onde se faz comércio. **11** Fábrica, oficina, usina. **sm Pl** Asilos, casas de beneficência, hospícios. **E. públicos:** os que têm por fim a utilidade ou recreio do público em geral.

O Código Civil conceitua estabelecimento no artigo 1.142 da seguinte forma: “Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário ou por sociedade empresária. (BRASIL, 2002)

Este mesmo diploma dispõe também em seu artigo 75 ser o domicílio, o estabelecimento da pessoa jurídica:

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: I - da União, o Distrito Federal; II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais; III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal; IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.

§ 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. (BRASIL, 2002)

Neste estudo, o estabelecimento a fim de incidência tributária se trata de “estabelecimento virtual”. O termo “virtual” no nosso contexto remete às informações digitais contidas neste estabelecimento, o site. Sendo assim, virtual é oposição do real/físico.

Quanto ao *web site* como estabelecimento, para Elidie Palma Bifano (2004, p. 177):

O *web site*, conquanto não possa ser ido como estabelecimento, integra o conjunto dos bens de que um comerciante se utiliza no desempenho de suas atividades, portanto integra o fundo de comércio e pode ser negociado. O valor de mercado de um *web site* está diretamente vinculado ao número de visitas (clicks) que ele recebe.

Observando, é impróprio afirmar que o site é o estabelecimento de determinada loja virtual.

Na seara tributária, mais precisamente no que concerne aos impostos a serem analisados, o conceito de estabelecimento é relativo, sendo diferentes em relação ao IR, ICMS e ISSQN. A grosso modo, a lei tributária conceitua domicílio do mesmo modo que o Código Civil. O artigo 126 do Código Tributário Nacional dispõe o seguinte quanto ao domicílio tributário:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º - Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º - A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior. (grifo nosso) (BRASIL, 1966)

Nota-se que o legislador de pronto exclui o site como estabelecimento, pois não se trata de local de situação, por não ser físico. Sendo assim, o conceito de estabelecimento é o mesmo que o para fins civis, de forma que sede é um estabelecimento que, por sua vez, envolve conjunto de bens e direitos.

Colocando um ponto final, Elidie Bifano citando Guilherme Cezaroti (2001, p.163) leciona que em análise do *web site* como estabelecimento, aponta a tendência doutrinária no sentido de que o estabelecimento corresponda a uma instalação física estável que tenha conexão com a atividade da sociedade e que esteja apta a gerar rendas. Conclui que pela natureza do *web site* (software armazenado em computador) não pode, ele inscrever-se como estabelecimento inclusive porque é virtual e não real.

Assim, o *web site* e os equipamentos de computação que o mantém, em nenhuma circunstância pode ter sido como estabelecimento sujeito aos gravames da lei tributária, sendo o site apenas um componente do estabelecimento.

Esse estabelecimento deve ser representado por um conjunto de bens e direitos que não se perfaz, apenas, com a existência de um *web site*, carecendo ele de local fixo e correspondentes equipamentos para operar, sendo certo que o *web site* não se enquadra como contribuinte do IR, ICMS e ISSQN.

Concluí-se que o *web site*, por ele ser um componente de um estabelecimento e a ele pertencer, será submetido a todas as determinações que ao acervo desse estabelecimento forem aplicáveis, como já acontece com a linha telefônica.

3.2 O IR e o ICMS nas Vendas de Produtos Tangíveis em Operações Interestaduais

Esta operação é a mais realizada dentro da negociação eletrônica, qual seja: a comercialização de produtos tangíveis ou materiais. Nesse caso, essa comercialização pode ser desenvolvida em duas modalidades, o B2B e o B2C.

Basicamente essas duas modalidades se distinguem da seguinte maneira: O B2B (*Business to Business*) é a utilização da Internet ou de rede privada para realizar operações entre empresas, já o B2C (*Business to Consumer*) é a negociação que se realiza pela Internet com intuito de vender mercadorias ao consumidor do mesmo modo que é realizado da forma tradicional em loja física.

Tecnicamente, essas duas modalidades são operações comerciais que se efetivam de forma on-line, de forma que contrato é processado eletronicamente, observando-se as práticas de cada segmento, inclusive no que tange ao pagamento.

Ema suma, por meio da Internet, se realiza uma operação de compra e venda mercantil, por meio de um modelo tradicional regulado de contratação, em que a Internet não passa de um canal de comunicação entre o vendedor/comerciante e o consumidor.

No que tange ao IR, sabe-se que incide sobre o lucro gerado pela atividade, na relação acima descrita, na obtenção de renda por parte do comerciante, sendo este tributo exigido pelo União.

A dúvida quanto a incidência do IR nesse tipo de operação se dá em razão da possibilidade do estabelecimento, que abriga o site, ser situado no Brasil ou no exterior. Quanto a este aspecto, Bifano (2004, p. 212) explica:

O comerciante pode, por outro lado, exercer seu comércio mediante estabelecimento situado no País ou no exterior, Contudo, para fins de IR, um comerciante não domiciliado, que aufera renda em suas atividades comerciais no País, pode vir a ser considerado como um estabelecimento permanente sujeito à tributação desde que: mantenha um representante no

País com poderes para obrigá-lo contratualmente e desde que esse representante mantenha mercadorias, em consignação, em seu poder.

A autora conclui:

Dessa forma, um vendedor, domiciliado no exterior, que mantenha site e coloque produtos à venda pela Internet, no Brasil, só poderia ser tido como contribuinte do IR, no Brasil, se fosse tido como um estabelecimento permanente (que nunca seria apenas o site, mas lugar fixo e permanente, com bens físicos, inclusive mercadorias) e desde que auferisse renda na forma descrita.

Nota-se que quando o vendedor domiciliado ou não no Brasil, efetuar através da Internet, mediante site pertencente a estabelecimento sediado em território brasileiro, a operação mercantil, esta será tratada pelas normas legais brasileiras e terá o vendedor seus lucros gravados pelo IR.

Já na hipótese do site pertencer a estabelecimento sediado no exterior, porém consumidor for domiciliado no Brasil, tratar-se-á de um contrato internacional de compra e venda de mercadorias e será tributada pelo sistema brasileiro; não pelo Imposto de Renda, mas por outro, por exemplo o imposto de importação.

Essa operação comum realizada pelo comércio eletrônico, é também gravada pelo ICMS que se trata de tributo de competência dos Estados da Federação e Distrito Federal, que, como se sabe, não se restringe à circulação física da mercadoria, mas também a circulação econômica e comercial desta.

A legislação brasileira tributa as operações de circulação de mercadoria, resultando na transferência de titularidade; do mesmo modo, os que se utilizam do comércio eletrônico para transportarem suas mercadorias negociadas também são atingidos por essa tributação.

Ressalta-se que para que haja a incidência do ICMS, é necessário que a circulação seja de bens móveis (tangíveis) utilizados para atividades mercantis; ou seja, que sejam destinados para comercialização com fito de obter lucro. Assim sendo, esse tipo de operação, mesmo sendo concretizada por meio da Internet não se diferencia dos modos tradicionais, moldando-se, portanto, às regras do ICMS já existentes.

Um aspecto relevante a ser tratado diz respeito à grande dificuldade que vem se enfrentando nos últimos com a espantosa evolução e expansão do comércio eletrônico, que acaba por aumentar também a arrecadação ICMS dos entes federativos, gerando conflitos que visam essa arrecadação.

O ICMS é uma das principais formas de arrecadação dos estados e, diante disso, depara-se com uma real guerra entre os estados, a guerra fiscal. Nesta, temos que os estados adotam medidas para obtenção de recursos através da implementação de tributos, concessões de incentivos com fito de atrair mais contribuintes para aquele ente.

Porém, notam-se alguns estados em flagrante desrespeito aos comandos infraconstitucionais e até mesmo constitucionais. Diante da popularização do *e-commerce*, esses estados perdem os recursos advindos da angariação do ICMS, levando-os à adoção de medidas cuja constitucionalidade é questionável. O caso mais recente dessa disputa teve seu ultimato em meados do mês de setembro do ano de 2014, o qual será minudenciado no próximo tópico.

3.2.1 Protocolo 21/2011 do CONFAZ

Sabe-se que na venda em que o comprador e vendedor são de Estados distintos, deve o vendedor recolher o ICMS para o estado onde está estabelecido. O recolhimento do ICMS corresponde a um percentual que tem como referência o preço pago pelo consumidor final. Temos que essa regra vale tanto para as vendas físicas, quanto para as vendas efetivadas por meio eletrônico.

A Constituição Federal disciplina no artigo 155, §2º, VII “a” e “b”:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
(BRASIL, 1988)

Essa forma de tributação é determinada pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87 de 1996 e somente pode ser modificada mediante Emenda à Constituição que altere a primeira e outra Lei Complementar que revogasse a segunda.

Porém, desde 1º de março do ano de 2011, foi editada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ regra determinando que nas vendas efetuadas pelo comércio eletrônico, além do recolhimento do ICMS no estado de origem da mercadoria, deve-se recolher novamente este imposto no estado de destino do comprador.

Afirmando que a concentração dos centros de distribuições do comércio eletrônico estão localizados no sul e sudeste, 17 (dezessete) estados e o Distrito Federal assinaram neste ano de 2014 suas participações, de forma aderir a essa forma inconstitucional de tributação.

Inconstitucional porque essa majoração da alíquota tributária do ICMS defendida pelos idealizadores do protocolo gera um aumento da carga tributária na operação de venda no comércio eletrônico estimada em mais de 50%, sendo esse percentual agregado ao preço final dos produtos que são diretamente repassados aos consumidores.

Analisando este protocolo, entende-se que o objetivo é garantir a distribuição da receita tributária decorrente da arrecadação do ICMS; entretanto, de forma ilegal, pois contraria o texto constitucional, acarretando a bi-tributação. Os Decretos Estaduais que adotaram essa nova forma de tributar estão claramente revestidos de inconstitucionalidade.

Diante dessa situação, a Confederação Nacional da Indústria - CNI e a Confederação Nacional do Comércio – CNC impetraram cada uma, Ação Direta de Inconstitucionalidade ao Supremo Tribunal Federal (ADI 4.713 e ADI 4.628 respectivamente), questionando a constitucionalidade deste protocolo, sob o argumento de haver violação ao artigo 146, I, da Constituição Federal, o qual dispõe sobre resolução de conflito de competência entre os entes federados e o artigo 155, § 2º, VII, a e b, e VIII, também da Constituição Federal o qual discrimina o tipo de alíquota a ser usado em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais localizados em outros Estados.

Nesse viés, o Supremo Tribunal Federal tem tido o entendimento que as normas editadas pelos Estados são inconstitucionais, invadindo matéria de competência do Senado Federal, nestes termos observa-se voto do Ministro Joaquim Barbosa no julgamento da ADI 4.565/PI:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155§2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155§2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFEDIDA.

Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois:

- a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas de ICMS para operações interestaduais;
- b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e,

portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objetivo “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial;

c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida limiar concedida para suspender a eficácia prospectiva e a retrospectiva (ex tunc) da Lei estadual 6.041/2010. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 4.625/PI, Relator: Min. Joaquim Barbosa, 2011)

Além dessas, faz saber a existência de mais de 40 Ações Diretas de Inconstitucionalidade em que se discute a constitucionalidade da cobrança do ICMS em operações interestaduais, em que a mercadoria ou bem é destinada a consumidor final (B2C), cujo a compra foi realizada por meio eletrônico.

Em desfecho, no dia 17 de setembro de 2014, o Pleno do STF ratificou a liminar do Ministro Joaquim Barbosa, julgando em conjunto as Ações manejadas pela CNI e pela CNC, de forma que, em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux frisou “existir uma inconstitucionalidade material, uma vez que o protocolo faz uma forma de auto-tutela das receitas do imposto, tema que não pode ser tratado por esse tipo de norma.” Além disso, afirmou que, “ao determinar que se assegure parte do imposto para o estado de destino, o protocolo instituiu uma modalidade de substituição tributária sem previsão legal.”

Confira a decisão que julgou procedente o pedido de proibição de cobrança de ICMS no estado de destino no comércio eletrônico:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, julgou procedente a ação. Por maioria, o Tribunal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações em curso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não modulava. Ausente o Ministro Roberto Barroso, participando do "Yale Global Constitutionalism Seminar", na Universidade de Yale. Falaram, pelo amicus curiae Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica - ABINEE, o Dr. Marcos Von Glehn, e, pelo Estado do Pará, o Dr. José Aloysio Campos, Procurador do Estado. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI n. 4.713/DF, Relator: Min. Luiz Fux, 2014)

A incidência do ICMS no estado de origem da mercadoria remete à própria regra matriz, que tem como um dos elementos do critério material o caráter mercantil da operação, conforme ensina Regina Helena Costa (2009, p. 375):

Anota-se que o ICMS, em regra, é devido na origem, isto é, no Estado em que a operação mercantil se dá - onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada, sendo irrelevante se o destinatário está situado no mesmo ou em outro Estado.

Diante disso, tem-se que o ICMS somente incide sobre negócio realizado por aquele que visa obter lucro, sendo assim, o consumidor final não deve ser contribuinte do ICMS devendo este ser recolhido pelo remetente em seu Estado, no caso o vendedor/comerciante.

Nesse sentido Hugo de Brito Machado (2010, p. 395-396) leciona:

Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual.

Concluindo sobre a inconstitucionalidade do Protocolo 21/2011, observa-se que não deve existir a bi-tributação desejada sobre as operações realizadas por meio eletrônico destinada ao consumidor residente em outro estado.

Além disso, concluí-se também a incidência do ICMS só deve recair sob o comerciante remetente, de forma a ser recolhida apenas no Estado de origem da mercadoria, como já é aplicado nas operações tradicionais.

3.3 A Impossibilidade de Configuração de *Softwares* e Outros Produtos Digitais Como Mercadoria

Nesse ponto, será analisado se a ausência de corporeidade dos produtos digitais impende ou não à configuração como mercadoria. Se positivamente, será analisado até que ponto essa qualidade de imaterialidade e a ausência de pressupostos legais intervêm na incidência do ICMS.

Além disso, será examinada a presença da segurança jurídica em relação ao princípio da legalidade tributária diante da utilização de analogias e interpretações pelos operadores do direito.

Apenas à título de conhecimento, o artigo 191 da primeira parte revogada do Código Comercial estabelecia:

Art. 191. O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição. É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

Marco Aurélio Greco (2000, p. 81) entende e leciona que ante a inovação tecnológica, o conceito de mercadoria passou não só a abranger os bens corpóreos, mas também os bens intangíveis, e diante disso, entende que o conceito de mercadoria foi automaticamente ampliado permitindo novas espécies de manifestações de capacidade contributiva, abordando nos seguintes termos:

[...] o mencionado artigo 191 utiliza o conceito de “coisa móvel” (*res corporales*), bem como enumera as várias figuras que, aos olhos da época, representariam a totalidade do universo conhecido. Isto nos permite afirmar que o sentido do artigo 191 foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos), que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem comerciantes. Portanto, na sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos (tangíveis) como bens incorpóreos (no sentido de criação do Direito); vale dizer, engloba, em sua plenitude, o universo concebido por Gaio.

Diante disso, e em análise ao julgamento da liminar da ADI nº 1.945 realizado pelo Ministro Nelson Jobim, afirma não haver diferença entre a aquisição de um *software* ou de uma música por meio de um disquete ou por meio da internet, sendo que a transferência de uma forma ou de outra será realizada para seu computador. Valendo-se de suas palavras, cabe enfatizar: “Qual a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o software ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de Internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma.”

Ocorre que, analisando o ponto do emérito ministro acima citado e o entendimento de Greco, notamos que se utilizam interpretações ampliativas e analogias, uma vez que o Código Tributário Nacional é defeso quanto ao poder dessas interpretações de criarem tributos ou novos fatos impositivos, mais precisamente no artigo 108, §1º, dispondo que: “Art.

108. §1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (BRASIL, 1966)

Existem também, doutrinadores que entendem pela caracterização dos bens intangíveis como mercadoria, porém aduzem que a falta de elementos necessários para a configuração de fato imponible, impede, na mesma forma, a incidência do ICMS.

A exemplo disso, Marilene Talarico Rodrigues (2001, p. 386) entende que “no caso dos softwares adquiridos através do sistema download poderiam ser caracterizados como mercadoria para fins de incidência do ICMS, quando a sua comercialização contiver valor econômico”. Todavia, salienta que, mesmo os caracterizando os bens digitais como mercadoria não podem implicar na incidência de impostos vigentes, no caso o ICMS, sendo assim ficariam de fora da legislação “os elementos necessários para configuração do fato gerador (aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo)” concluindo que esses elementos devem estar expressamente previstos em lei para que haja a incidência, de acordo com o princípio da estrita legalidade tratado no artigo 150, I da Constituição Federal.

Por outro lado, a resistência ainda é grande quando se trata de incidência do ICMS no comércio eletrônico direito, em razão da ausência de corporeidade. Essa resistência se dá pelo fato de que grande parte dos doutrinadores entenderem que o ICMS deveria incidir apenas sobre bens tangíveis, conceituados como mercadoria.

Nesse diapasão, Machado (2001, p. 350) diante da intangibilidade dos bens conceitua mercadoria:

Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias.

Em entendimento semelhante, Cezaroti (2001, p.160) leciona:

Os produtos digitalizados (livros, softwares, músicas, filmes, textos e diagnósticos) podem ter sua propriedade e posse transferida diretamente via Internet, sem que haja necessidade de qualquer suporte físico, tais como disquetes, CD-ROMS, DVDS ou operações, caso os produtos digitalizados possam ser considerados como mercadorias, poderemos ter a incidência do ICMS; contudo, não nos parece que este seja a melhor interpretação.

Adiante, Cezaroti (2001, p.163) complementa sua posição:

Considerando, ainda, que o artigo 110 do Código Tributário Nacional proíbe a alteração dos conceitos de direito privado para fins de tributação, dentro do conceito de tipicidade fechada, os produtos digitalizados que têm a posse e a propriedade transferida via Internet não sofrem a incidência do ICMS.

É importante notar que Cezaroti quando trata sobre a posse e a propriedade transferida, não está generalizando as operações, pois, em certos casos de comércio eletrônico de bens intangíveis, não há sequer a transferência da propriedade, exemplo disso é a aquisição de uma licença para uso de determinado *software*, que adiante será tratado minuciosamente.

Analisando o caso, reputa-se como mais correto o entendimento da corrente que entende que a ausência de corporeidade desqualifica a coisa como mercadoria, impedindo, portanto, a incidência do imposto atualmente vigente, como o ICMS, e diante disso, só poderiam as operações de bens intangíveis serem tributadas mediante uma Emenda à Constituição, pois o legislador no artigo 154, I da CF dispõe sobre a competência e possibilidade de criação de imposto residual ante as novas realidades surgidas na sociedade após 1988.

Aliás, mesmo que a ausência de corporeidade não impedisse a configuração dos bens digitais como mercadoria, é inaceitável permitir a incidência do ICMS, em atenção e respeito ao princípio da Legalidade Tributária, uma vez que ausentes os elementos necessários à configuração do fato impositivo, *in casu*, a efetiva saída da mercadoria do estabelecimento.

3.4 A Incidência Tributária de Softwares Adquiridos via Download

Além de não haver fato gerador apto a possibilitar a incidência tributária em virtude de não se tratar de mercadoria, há de ser abordado, neste tópico, também a ausência de hipótese de incidência por se tratar, por outro viés, apenas de licença de uso, ainda não abordada em lei vigente, portanto não aplicável.

Em primeiro lugar, devemos conceituar o *download* quanto a uma forma de transferência de um arquivo eletrônico de uma pessoa para o destinatário (BIFANO, 2004)

Importante também, brevemente, se faz conceituar software, porém em leitura ao artigo 1º da Lei dos Softwares:

Art. 1º. Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos

periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. (BRASIL, 1998)

Nesse aspecto, pelos reflexos que se colhem, devem os *softwares* adquiridos via *download* serem analisados do ponto de vista da incidência do ICMS e do ISS.

Para fins de ICMS, o fato jurídico que nos sugere interesse é a transferência por meio eletrônico de *software* (*download*), mediante cobrança de preço.

Ao analisarmos o ICMS em 2.4.1.1 retro, chegou à conclusão de que a lei tributa a circulação de mercadorias, isso significa que se o software fosse tido com mercadoria e estivesse sendo comercializado via Internet, poder-se-ia dizer que tal operação seria submetida a todas as regras pertinentes ao ICMS.

Além disso, em análise a Lei do *Software*, mais precisamente no artigo 9º deduz-se que ao adquirir um software, seja esta aquisição feita por meio físico ou eletrônico, está se adquirindo apenas a licença de uso deste programa de computador e não um produto propriamente dito, conforme descreve o artigo 9º: “O uso de programa de computador no País será objeto de contato de licença.”

Sabe-se que o *software* não é desenvolvido para venda. A própria lei acima mencionada esclarece que só é comercializada a licença de uso deste, concluindo que o consumidor na realidade não tem direito sobre a propriedade do produto, mas apenas adquire o direito de utilizá-lo.

Além disso, para que esta manifestação da atividade intelectual humana, o software, tenha sua transferência de propriedade transferida (comercializado), é necessário ser materializado para um suporte físico para ser remetido ao destino, como acontece com a gravação de um disco que contém a música de um artista ou a impressão de um livro. Um exemplo disso é a restrição quanto a disposição do bem, algumas licenças são compradas com quantidades de utilização previamente negociadas e estipuladas.

Contudo, no ponto de vista técnico, o fornecedor do software via *download* só transfere instruções, e do ponto de vista jurídico, cede direitos de uso. Por sua vez, como já mencionado, somente operações com mercadorias (bens móveis que se encontram no mercado) negociadas (circulando) em atividade de comércio visando lucro é que submetem à incidência deste tributo.

Neste diapasão, o Supremo Tribunal Federal pende para este entendimento de que esses *softwares*, tratando de bens incorpóreos, não devem ser gravados por impostos vigentes

no Direito Positivo brasileiro, nesse caso o ICMS, a exemplo desse entendimento sustenta a seguinte decisão:

EMENTA: I. Recurso extraordinário: pré-questionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não pré-questionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual 'não foram opostos embargos declaratórios'. Mas se, opostos, o Tribunal *a quo* se recusa a suprimir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98).II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ('software'): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de 'licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador' - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado 'software de prateleira' (offtheshelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.' (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 176.626/SP, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 1998)

Em leitura, o emérito Ministro Sepúlveda Pertence corretamente entende que as operações que são baseadas em licença de uso, não devem ser tributadas pelo ICMS.

Logo, sendo o download apenas cessão de direitos e o software sendo bem incorpóreo insuscetível de ser caracterizado como mercadoria, não há que se falar em tributação pelo ICMS de tais transações.

Em âmbito municipal, a discussão gira entorno da caracterização da prestação de serviço ante a elaboração de um *software* de forma onerosa, de uma pessoa para outrem, evidenciando a figura do prestador de serviço que desenvolve esses *softwares* e do tomador de serviço, cabendo sobre essas operações a incidência do ISSQN.

Para realizar a análise quanto a incidência deste tributo, é importante também, o fato jurídico da cessão de direitos de *software*, realizado pela Internet, mediante recebimento de preço.

O ponto ensejador dessa discussão é que essa cessão de direitos tem sido considerada por muitos, como serviço sujeito a tributação do ISSQN e como principal motivo é o item 1 da Lista de Serviços disponibilizada pela Lei Complementar n° 116/03 que adciona ao rol de

serviços gravados pelo ISSQN o "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação".

Acontece que a cessão de direitos, em nenhuma de suas modalidades contratuais, poderia ser objeto passível de inclusão nessa lista, pois não se constitui juridicamente em serviço.

E para corroborar com entendimento à incidência, o STJ no R.Esp. 123.022/RS ao analisar a questão, se decidiu:

TRIBUTAÇÃO. ICMS/ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, Lista de Serviços, anexo ao DL 406/68). (BRASIL, Supremo Tribunal de Justiça, Resp. 123.022/RS, Relator: Min. José Delgado, 1997)

Na realidade, o item mencionado no julgamento deste recurso, o item 24 da Lista de Serviços anexa ao Decreto Lei 406/68, não envolve a cessão de direitos de uso mas sim "Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza", hipótese totalmente diversa da cessão de direitos aqui tratada.

Para Bifano, (2004, p. 224):

A cessão de direitos é contrato especialíssimo pelo qual o detentor de direitos investe terceiro na condição de usar e fruir desses mesmos direitos, mediante paga ou não. O cessionário coloca-se em situação jurídica idêntica à do cedente o que não envolve, em nenhum momento, estejam cedente ou cessionário prestando serviços entre si, na forma da lei brasileira, pois que nenhum agregado material ou intelectual se transfere entre eles: o que se transfere são situações jurídicas.

Nesse sentido, Melo (2001, p. 244), destramente aduz:

Ademais, embora o software implique em prestação de uma utilidade a terceiro, decorrente de um "fazer", não se trata de um autêntico serviço, mas de um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, além de não se enquadrar rigorosamente no estrito âmbito legal de serviços tributáveis pelo ISS (Leis complementares 56 de 15.12.1987 e 100 de 22.12.1999).

Vislumbra-se, portanto, uma grande distorção quanto ao conceito e aplicação desses dispositivos e dada a impossibilidade de tributar por analogia quando há a equiparação de cessão de direitos de uso à prestação de serviço ou de ilegalmente transformar em prestação de serviços o que é cessão de direitos.

Essa analogia ofende incisivamente o artigo 110 do Código Tributário Nacional que determina quanto a preservação da definição, do conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Luana Steffens (2010, p. 385), com entendimento semelhante é assertiva em ressaltar:

“Conforme já demonstrado, o programa de computador possui natureza jurídica de bem móvel imaterial e com características de obra intelectual. A comercialização desse direito autoral dá-se por meio de contrato de licenciamento de uso ou cessão de direito de uso.

Assim, a elaboração do programa de computador pode até se revestir, eventualmente, de uma obrigação de fazer e, portanto, configurar-se-ia em um serviço. De outro lado, contudo, após o programa elaborado e finalizado, a simples cessão de direito de uso ou licenciamento de uso não se enquadraria em uma obrigação de fazer, porquanto o escopo, nesses casos, é apenas a autorização para a utilização do programa e não a contratação de um especialista para elaborar o programa. Se assim fosse, o contrato, por óbvio, não seria de cessão de direito de uso ou de licenciamento de uso, mas de prestação de assistência técnica (serviço).

A obrigação de dar nunca poderá conduzir à incidência do ISS, que exige a prestação de um serviço (obrigação de fazer). Nesse contexto, cumpre referir que já foi reconhecido judicialmente que a locação de bens móveis trata-se de obrigação de dar, não ensejando, portanto, a incidência do imposto municipal.”

Pelos argumentos já expendidos, conclui-se que na comercialização de software via download, não deve ser gravada pelo ICMS ante sua impossibilidade de ser caracterizado como mercadoria.

Quanto ao ISSQ, temos alguns doutrinadores que entendem pela incidência, o que o faz em ofensa ao que dispõe o CTN, tendo, portanto, que não há nenhuma norma no Direito Positivo brasileiro que institua essa incidência.

Isto posto, considera-se correta a impossibilidade de incidência tributária na hipótese descrita neste tópico, por não se tratar, a comercialização, de transferência da propriedade do produto e sim de cessão de direitos de uso desse produto. E esta cessão de direitos em nenhuma hipótese pode ser caracterizada como serviço.

CONCLUSÃO

O comércio eletrônico tem como característica primordial a realização de uma transação comercial sem qualquer contato físico entre comprador, já que, em grande maioria é realizada por meio de um computador conectado à Internet, de forma que as duas partes pactuam sobre as regras dessa compra.

É um instrumento que se tornou imprescindível para a vida do homem do século XXI, sendo necessária uma avaliação desse instrumento em relação ao sistema jurídico brasileiro, especialmente no que tange à matéria tributária.

Essa avaliação se fez necessária, pois ao analisar a assunto, encontraram-se dificuldades quanto à tributação de competências, encargos e responsabilidades nas operações, definições da situação dos agentes envolvidos nessas operações, uma vez que em alguns casos, elas ignoram as fronteiras entre os Estados e sua própria legalidade.

Quando analisado o comércio eletrônico à luz do Direito Tributário, percebe-se que está sofrendo constantemente o preço de interpretação e, para isso, foi necessário conceituar e caracterizar determinadas situações.

Vislumbrou-se que o comércio eletrônico pode ocorrer de duas formas, a: (i) direta, com todos os procedimentos sendo realizado virtualmente, ou *on-line*, desde a escolha do produto, a encomenda e a entrega eletrônica do bem, ou até mesmo o serviço realizado por meio do computador sem serem estes geograficamente transportados, como por exemplo, a compra e o *download* de um antivírus ou de um jogo; e a (ii) indireta, em que a escolha e a compra se dá por meio eletrônico, porém existe a necessidade de haver entrega física do bem, geralmente por meio de serviços postais, por exemplo na compra de um livro ou de um eletrodoméstico.

Ao adentrar ao plano tributário temos que trata-se de competência tributária a aptidão para instituir determinado tributo, respeitando o que foi estabelecido pela Constituição quanto ao fornecimento a cada ente federativo, a União, estados e Distrito Federal e municípios.

Afere-se também, que não há nenhuma menção explícita, na Lei Maior, à tributação do comércio eletrônico, vindo a ser papel legislador infraconstitucional esculpir o sistema tributário em harmonia com o disposto na Constituição, respeitando a austeridade do mesmo.

As discussões tributárias em relação à tributação do *e-commerce* são inúmeras. Posto isto, foi apresentada as principais que estão emergindo, relacionadas ao comércio eletrônico, quais sejam: o conceito de estabelecimento, já que no *e-commerce* não mais pode ser tratado como as operações tradicionais; a comercialização de produtos materiais realizados pela

internet, porém entregues por meio físico em âmbito interestadual; a impossibilidade de caracterizar os bens intangíveis e os *softwares* negociados por meio do comércio eletrônico como mercadoria e a impossibilidade de incidência do ISSQN e ICMS na comercialização dos *softwares* em que a entrega se dá por meio de *download*.

Sendo assim, vislumbradas as conclusões com base na relação de problemas observados em face do sistema tributário brasileiro, enumera-se:

(i) Juridicamente, não existe a figura do estabelecimento virtual. O estabelecimento é sempre localizado e real, sendo local fixo e compondo-se de conjunto de bens (materiais e imateriais), organizado para atingir o objetivo empresarial. Sendo assim, o *web site* no Direito Positivo brasileiro não se caracteriza como estabelecimento.

(ii) Na hipótese da comercialização de bens tangíveis conhecida como B2B e B2C, o comerciante que desenvolver operação no Brasil, com estabelecimento permanente no país, mas com site (que não é estabelecimento) domiciliado fora do país terá seus lucros gravado pelo IR.

Nas operações interestaduais, deverá o ICMS recair apenas sob o Estado de origem da mercadoria, tendo, portanto que as operações mercantis realizadas pela Internet, não tem tratamento diferente das demais formas de comércio desenvolvida por outros canais de comunicação.

(iii) Nos dias atuais, ante o ritmo que a evolução tecnológica se deu, encontramos ainda no conceito de mercadoria um bem dotado de corporeidade, impossibilitando a caracterização dos *softwares* e outros bens digitais por lhes faltarem o *corpus mechanicum*.

(iv) Ante a imaterialidade do software transferido por meio de download e desqualificação da cessão de direito de uso como serviço, temos que a transferência do arquivo (efetiva comercialização) por meio de download refogem à incidência tanto do ICMS quanto do ISSQN.

Como evidenciado na introdução, o presente trabalho não teve intenção de esgotar todas as possibilidades de discussão do tema, mesmo porque, seria pretensioso demais, ante as inúmeras questões que enleiam o assunto. O que se pretende, todavia, e que, particularmente, entendemos ter alcançado, foi contribuir para sedimentar-se novas construções sobre o comércio eletrônico no Direito Tributário, haja vista a carência de material nesta área.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Karen Cristina Kraemer. **História e usos da Internet**. [S.l.: S.n], 2009. Disponível em: <[http:// www.bocc.ubi.pt/pag/abreu-karen-historia-e-usos-da-internet.pdf](http://www.bocc.ubi.pt/pag/abreu-karen-historia-e-usos-da-internet.pdf)>. Acesso em: 05 mai. 2014.

ALBERTIN, Luiz. **Comércio Eletrônico: modelo, aspecto e contribuições de sua aplicação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cleber. **Núcleo da Definição Constitucional do ICM**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1983.

_____; _____. **Exame crítico dos principais equívocos em torno do ICM**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à Ciência das Finanças**, 18. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo, Lejus, 1998.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio. Natureza Jurídica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Theoria geral do direito civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1929.

BIFANO, Elidie Palma. **O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BRAGHETTA, Daniela de Nadrade. **Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. **Lei n. 9.609 de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm> Acesso em: 15 jul. 2014.

_____. **Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973**. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm>. Acesso em 10 jul. 2014.

_____. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 10 jul. 2014.

_____. **Decreto-lei n. 1.578 de 11 de outubro de 1977**. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1578.htm> Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 225.602/CE**. Recorrente: União Federal. Recorrido: Destilaria Baía Formosa S/A. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 06 de abril de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=251343>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de Inconstitucionalidade n. 4.625/PI**. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB . Requerido: Governo do Estado do Piauí. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 27 de junho de 2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1263902>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de Inconstitucionalidade n. 4.713/DF**. Requerente: Confederação Nacional da Indústria - CNI . Requerido: Estado do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe, . Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3653239&tipoApp=RTF>>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626/SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Requerido: Munps Processamento de Dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 de novembro de 1998. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 123.022/RS**. Recorrente: Ação Informática e outros. Requerido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 27 de outubro de 1997. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700172252&dt_publicacao=27-10-1997&cod_tipo_documento=>>. Acesso em: 20 jul. 2014.

CASTRO, Alexandre Barros. **Teoria e Prática do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARRAZZA JUNIOR, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM. 1981**. Tese (Livre-docência em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

_____. In: MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 2002.

CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. **Tratado de direito commercial brasileiro**. São Paulo: Cardozo, 1910.

CEZAROTI, Guilherme. **Breves Considerações a Respeito da Incidência do ICMS nas Operações Realizadas via Internet**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). Internet: **O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária. 1978.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva.

CRUZ, Antônio Maurício da. **O IPI – Limites Constitucionais**. São Paulo: RT, 1984.

DELOITTE Global Services Limited. **Global Power of Retailing 2014**. London: [S.n], 2014. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Consumer-Business/dttl_CB_Global-Powers-of-Retailing-2014.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2014.

DE LUCCA, Newton. **Teoria Geral da Relação de Jurídica de Consumo**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. v. 2-4. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Curso de direito civil brasileiro**. 5. ed. aum. e atual. v. 8 São Paulo: Saraiva, 2013.

ENDRES, Silvana Bussab. **O imposto de importação na Constituição Federal de 1988**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

ESTABELECIMENTO. In: WEISZFLOG, Walter. Michaelis, dicionário online. [S.l]: Melhoramentos, 2009. Disponível em: < <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=estabelecimento>> Acesso em 20 julho 2014.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

E-BIT. **Relatório WebShoppers 2014**. 29. ed. [S.l: S.n], 2014. Disponível em: < <http://img.ebit.com.br/webshoppers/pdf/WebShoppers2014.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2014.

FELIPINE, Dailton. **ABC do e-commerce: os quatro segredos de um negócio bem sucedido na Internet**. 3. ed. [S.l: S.n], 2011. Disponível em: <<http://www.abc-commerce.com.br/down-modelo/abc-4segredos.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2014.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. **Direito do Comércio Eletrônico**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

DUTILLEUL, Françoes C.; DELEBCQUE, Philippe. **Contrats Civils ET Commerciaux**. Paris: Dalloz, 1991.

GARCIA, Leonardo de Medeiros. **Direito do Consumidor**. 8. ed. Niterói: Impetus, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

ICMS. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. [S.l: S.n: S.d]. Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/oquee/oq_icms.shtm>. Acesso em: 10 jul. 2014.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. In: **Receita Federal do Brasil** [S.l: s.n: s.d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/TabTarfExt.htm>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. In: **Receita Federal do Brasil** [S.l: S.n: S.d]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/manuaisweb/exportacao/topicos/conceitos-e-definicoes/imposto-de-exportacao-ie.htm>>. Acesso em: 10 jul. 2014.

LASTRES, Helena M. M; ALBAGLI, Sarita. **Informação e globalização na era do conhecimento**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

LÉVY, Pierri. **A Revolução contemporânea em matéria de comunicação**. Disponível em: <<http://wp.ufpel.edu.br/consagro/files/2012/09/LEVY-PIERRE-Revolu%C3%A7%C3%A3o-Comunica%C3%A7%C3%A3o.pdf>>, Acesso em: 05 mai. 2014.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Tributação na Internet**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Curso de Direito Tributário**, 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MICROSOFT, **Dicionário de informática**. 3. ed. Tradução de Gilberto Castro e Valéria Chamon. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

MONTESQUIEU. **Do espírito das leis**. v. 2. São Paulo: Nova Cultural. 2000. (Os pensadores)

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Dialética, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

NUNES, Rizzato. **Curso de direito do consumidor**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RATTO, Luiz. **Comércio: um mundo dos negócios**. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2004.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SÃO PAULO, Assembleia Legislativa do Estado de. **Decreto n. 45.490 de 30 de novembro de 2000**. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. São Paulo. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2000. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>>. Acesso em 10 jul. 2014.

SCIALOJA, Vittorio. *Dizionario pratico Del diritto privato*. v. 3. Milano: Vallardi, 1952.

SOIBELMAN, Lieb. **Dicionário geral de direito**. v. 1. São Paulo: Bushatsky, 1973.

STEFFENS, Luana. **A questão da Incidência do ISS sobre o Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador, Questões Práticas do ISS** – (coord.): BRASIL JR, Vicente. 1. ed. São Paulo: ÔNIXJUR, 2011.

TIGRE, Paulo Bastos. **Comércio Eletrônico e Globalização: desafios para o Brasil**. 1999.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Harmonização fiscal no Mercosul e suas implicações no planejamento tributário**. In: JUSTIÇA TRIBUTÁRIA – I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.