

**MAURÍCIO JOSÉ DE FREITAS ANDERSEN**

***COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO***

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

**Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira**

Curitiba

2001



**MAURÍCIO JOSÉ DE FREITAS ANDERSEN**

***COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO***

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

**Orientador: Professor Doutor José Roberto Vieira**

Curitiba

2001

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

MAURÍCIO JOSÉ DE FREITAS ANDERSEN

### ***COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO***

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Presidente e Orientador: **Professor Doutor José Roberto Vieira**

2.º Examinador: Professor Rogério Distéfano

3.º Examinador: Professora Doutora Betina Treiger Gruppenmacher

Curitiba, 21 de Agosto de 2001

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por escopo analisar, de forma sucinta, de que forma está se construindo uma doutrina em torno dos recentes desafios que a Internet vem impondo aos juristas, particularmente no campo do comércio eletrônico e sua tributação.

Para tanto, levando em consideração a nova tecnologia advinda pelo surgimento da grande rede, analisa-se primeiramente a Internet e alguns dos seus aspectos técnicos.

Em uma segunda etapa analisa-se o comércio eletrônico desenvolvido via rede, suas tentativas de regulamentação e de que forma está revolucionando a dinâmica comercial das empresas.

Por fim, adentra-se ao estudo de como a doutrina vem se manifestando em relação as possíveis formas de tributação do comércio eletrônico. Limitamo-nos no presente estudo a análise do ICMS, do ISS e do Imposto de Renda.

# SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	V
<b>INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>1. A INTERNET</b> .....	9
<b>1.1 Introdução</b> .....	9
1.1.1 Pequeno Histórico da Internet .....	9
1.1.2 A Regulamentação da Internet no Brasil .....	10
1.1.3 Alguns fundamentos tecnológicos da Internet.....	11
1.1.3.1 Troca de dados na rede .....	11
1.1.3.2 Nível Físico (Physical Layer).....	12
1.1.3.3 As pessoas envolvidas quando da transmissão de dados .....	13
<b>2. O COMÉRCIO ELETRÔNICO</b> .....	15
<b>2.1 Introdução</b> .....	15
<b>2.2 O B2C e o B2B</b> .....	16
<b>2.3 O B2B – Busca pela agilidade e eficiência</b> .....	17
<b>2.4 Comércio Eletrônico e a sua regulamentação internacional</b> .....	20
<b>2.5 A aplicação das normas de Direito Comercial ao e-commerce. Será possível?</b> .....	23
<b>3. COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO</b> .....	26
<b>3.1 Aspectos gerais</b> .....	26
<b>3.2 O comércio eletrônico e o ICMS</b> .....	29
3.2.1 O conceito de mercadoria .....	29
3.2.2 Breves considerações sobre o conceito de circulação .....	31
3.2.3 A venda de mercadorias via Internet.....	31
3.2.3.1 O comércio eletrônico direto .....	32
3.2.3.2 O comércio eletrônico indireto .....	35
3.2.4 Um web site constitui um estabelecimento?.....	36
3.2.4.1 A experiência Norte-Americana.....	38
3.2.4.2 Aplicação da Lei Complementar 87/96 .....	38
3.2.5 A tributação de produtos digitalizados.....	39
3.2.5.1 Administradoras de cartão de crédito e instituições financeiras .....	39
3.2.5.2 Os provedores de acesso e a Privacidade dos Contribuintes .....	40
<b>3.3 O comércio eletrônico e o ISS</b> .....	41
3.3.1 Aplicação da legislação vigente aos serviços prestados via Internet .....	43
3.3.1.1 O local da prestação no caso dos serviços prestados via Internet. ....	46
<b>3.4 O comércio eletrônico e o Imposto de Renda</b> .....	47
3.4.1 O princípio da residência e o estabelecimento permanente no comércio eletrônico ..	48
3.4.2 O comércio eletrônico e o princípio da fonte .....	49
3.4.3 A tributação do comércio eletrônico no direito brasileiro: tendência.....	50
<b>CONCLUSÃO</b> .....	54
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	56

## **INTRODUÇÃO**

Sábias as palavras de LUIZ CARLOS CANCELLIER DE OLIVO, ao afirmar que “Pensar, escrever ou praticar o novo exige sempre uma dose maior de precaução, pois o risco de incorrer em erro é proporcional ao desafio do desconhecido. Quando o pensar, o escrever ou praticar incidem sobre o Direito, tal cautela é ainda mais justificada...”<sup>1</sup>.

O nascimento da Internet, há apenas alguns anos, e os reflexos que provocou no mundo jurídico, justificam plenamente essa preocupação. Desde o surgimento dos primeiros computadores interligados à rede, uma série de mudanças foi-nos alcançando, mudanças que, pouco a pouco, alteraram profundamente o nosso cotidiano. Pode-se até afirmar que se trata de uma revolução social, econômica e cultural que poderá ser a bússola indicadora de novos rumos, com reflexo na vida pessoal de todos.

Do ponto de vista técnico, a Internet (abreviação de Interconnected Networks ou de Internetwork System)<sup>2</sup>, é uma rede constituída de milhares de outras redes regionais e nacionais, todas interligadas entre si, criando uma rede virtual que permite a comunicação em altas velocidades.

Com o surgimento dessa nova tecnologia, surge também uma possibilidade inédita: o comércio de bens e serviços através da grande rede. Estima-se que tal comércio movimentará cifras estrondosas, da ordem de dois a três trilhões de dólares, até o ano de 2005.

Como não poderia deixar de ser, todo esse avanço tecnológico culminando com novas modalidades comerciais emergentes, provoca reflexos no âmbito do Direito. Na verdade sente-se uma inquietação crescente por parte dos juristas em desvendar todo esse novo mundo, gerando discussões profundas de como melhor discipliná-lo.

---

<sup>1</sup>Luís Carlos Cancellier de Olivo, Direito e Internet. A regulamentação do Ciberespaço, p.1

<sup>2</sup> Pode se traduzido para o português como sistemas de rede interconectado

No âmbito do Direito Tributário o comércio eletrônico gera discussões não menos importantes. Discute-se, primeiramente, quais bens comercializados pela rede devem ser tributados. Posteriormente, parte-se para se definir qual a entidade tributante competente para exigir o tributo. As mesmas perguntas fazem-se quando da prestação de serviços.

Propomo-nos discutir algumas dessas questões no bojo deste trabalho. Em alguns momentos contribuiremos com desprentesiosas opiniões a respeito. Limitarar-nos-emos a discutir a incidência do ICMS, do ISS e do Imposto de Renda sobre o comércio e serviços transacionados via rede, pois consideramos esses os impostos mais importantes a merecer nossa atenção.



## **1. A INTERNET**

### **1.1 Introdução**

#### **1.1.1 Pequeno Histórico da Internet**

O início da história da Internet remonta a década de 60. Em 1969 foi criado nos Estados Unidos o projeto ARPANET (*Advanced Research Project Agency Network*-Agência de Pesquisas Avançadas em Projetos de Rede de Computadores ), composto de apenas quatro computadores, com utilização exclusivamente para fins militares. A idéia central dos cientistas na época era montar uma rede de estrutura descentralizada e não hierárquica entre os computadores, de tal modo que se um fosse destruído, em caso de um ataque militar, os demais continuassem funcionando sem que houvesse perdas de informações. Assim, se B deixa de funcionar, A e C continuam comunicando-se.

Já no início dos anos 70 a rede deixou de ser exclusivamente para o uso militar e passou também a ser usada por civis, integrando-se outros computadores a ela. No entanto, ainda nesse momento não se podia vislumbrar a utilização comercial da rede, dado que o número e a capacidade dos computadores integrados a ela não permitiam este fim.

Foi com a entrada das universidades norte-americanas como, centro de pesquisas avançadas sobre Internet, que se permitiu que o projeto inicial evoluísse. Em 1990 o ARPANET foi abandonado, cedendo lugar à uma rede de comunicação entre as universidades e outros centros de pesquisa. Posteriormente ligaram-se a rede outros centros de pesquisas situados fora dos Estados Unidos.

Com a criação do primeiro *browser*<sup>1</sup> gráfico, o MOSAIC, e o desenvolvimento da *World Wide Web* (www)<sup>2</sup>, a rede ganhou impulso e visibilidade, disseminando-se rapidamente. Segundo estimativas atuais existem cerca de 120 milhões de computadores com possibilidade de acesso à Internet. Dos modestos quatro integrantes iniciais do ARPANET, em breve estima-se que 200 milhões de computadores terão acesso à rede.

### **1.1.2 A Regulamentação da Internet no Brasil**

Ainda inexistente no Brasil uma lei específica que discipline as relações geradas através do uso do computador. Nesse sentido, observam-se apenas a existência de alguns diplomas normativos elaborados no âmbito administrativo. Dentre eles destaca-se a Nota Conjunta elaborada, em 1995, pelos Ministérios das Comunicações e da Ciência e Tecnologia, que, entre as suas disposições, estabelece alguns fundamentos acerca da utilização da rede e diretrizes a serem tomadas no âmbito governamental para estimular o acesso. Dentre outras, destacam-se as seguintes disposições:

*O governo estimulará o surgimento no país de provedores privados de serviços Internet, de portes variados, ofertando ampla gama de opções e facilidades, visando o atendimento das necessidades dos diversos segmentos da sociedade;*

*A Internet é organizada na forma de espinhas dorsais (backbones), que são estruturas de redes capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente de roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. Poderão existir no país várias espinhas dorsais Internet independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob o controle da iniciativa privada;*

*Conectados as espinhas dorsais, estarão os provedores de acesso ou de informações, que são os efetivos prestadores de serviços aos usuários finais da Internet, que os acessam tipicamente através do serviço telefônico;*

---

<sup>1</sup> “Software de aplicação que permite visualizar e procurar a parte essencial, texto, imagens, gráficos de maneira aleatória ou sistemática”, - Luís Carlos Cancellier de Olivo, Direito e Internet: A regulamentação do ciberespaço.

<sup>2</sup> “Literalmente, teia de alcance mundial. Serviço que oferece acesso, através de hiperlinks, a um espaço multimídia da internet”, - op.cit., p.15

*É facultada aos provedores de acesso ou informações a escolha da espinha dorsal à qual se conectarão, assim como será de livre escolha do usuário final o provedor de acesso ou informações através do qual ele terá acesso a Internet;*

*No sentido de tornar efetiva a participação da sociedade nas decisões envolvendo a implantação, administração e uso da Internet, será constituído um comitê Gestor Internet, que contará com a participação do Ministério das Comunicações e Ministério da Ciência e Tecnologia, de entidades operadoras e gestoras de espinhas dorsais, de representantes de provedores de acesso ou de informações, de representantes de usuários e da comunidade acadêmica.*

Tal comitê foi instituído e é o responsável por receber e gerenciar os registros das empresas que possuem seus *domains*<sup>3</sup> no Brasil (utilizam a extensão "br").

### **1.1.3 Alguns fundamentos tecnológicos da Internet**

Sucintamente discorreremos sobre alguns aspectos tecnológicos da Internet, para melhor compreensão de como se processa a transferência de dados.

#### **1.1.3.1 Troca de dados na rede**

A troca de dados na rede depende fundamentalmente da tecnologia de rede utilizada para acesso, do hardware da máquina que está acessando e do sistema operacional em uso.

A arquitetura de rede aberta está dividida em sistemas independentes e autônomos mas hierárquicos entre si. Cada um desses sistemas é chamado de níveis ou *layers*. A organização de Padrões Internacionais (*International*

---

<sup>3</sup> "Endereço que nos permite localizar um computador ou serviço posto a disposição na Internet".- Ângela Bittencourt Brasil, Informática Jurídica: O ciberdireito, p.45

*Standards Organization* – ISO)<sup>4</sup> desenvolveu um modelo de interconexão destes níveis e chamou-os de *Open System Interconnection* ( Sistema Aberto de Interconexão-OSI). O modelo está assim disposto:

- 1) Nível de Aplicação (*Application Layer*);
- 2) Nível de apresentação (*Presentation Layer*);
- 3) Nível de Sessão (*Session Layer*);
- 4) Nível de Transporte (*Transport Layer*);
- 5) Nível de Rede (*Network Layer*);
- 6) Nível de Conexão (*Data Link Layer*).

### 1.1.3.2 Nível Físico (*Physical Layer*).

O nível mais baixo é o nível físico (*physical layer*), o qual estabelece os parâmetros elétricos e mecânicos da relação de comunicação como, por exemplo o tipo de fio e a largura de banda de transmissão de dados. O nível de conexão (*data link layer*) descreve como os dados são “embalados” para o seu envio físico e como funciona a transferência. O nível de rede ou de intermediação (*network layer*) é o responsável pelo endereçamento correto dos “pacotes” de dados e cuida da passagem até o receptor, caso ele não seja reconhecido como pertencente à própria rede. O nível de transporte (*presentation layer*) garante a transferência confiável de dados para o respectivo receptor. O nível de sessão ou comunicação (*session layer*) é responsável pela correção de erros e transmissão de dados para o nível de apresentação (*presentation layer*). Neste, os dados são traduzidos, por exemplo, em formato de apresentação interno como ASCII.<sup>5</sup> Por fim, há o

---

<sup>4</sup> “ISO – Organização sem fins lucrativos, com sede em Genebra, Suíça, que cria padrões não patenteados com a finalidade de incentivar o avanço tecnológico e científico – Júlio Maria de Oliveira, Internet e Competência Tributária, p.127

<sup>5</sup> Tabela de símbolos usada para gerar e armazenar os códigos que não podem ser criados via teclado – dicionário de informática. [www.ueh.hpg.com.br/dicionario.htm](http://www.ueh.hpg.com.br/dicionario.htm), acesso em 14.08.2001

nível de application (*application layer*), no qual os dados dos respectivos programas de serviço, como por exemplo um *Web-Browser*, são transformados e apresentados.

Quando do acesso à rede, a transmissão de dados percorrerá cada um desses níveis, desde o inferior até o superior. A interconexão entre os níveis só é possível através da utilização de *protocolos* que nada mais são que programas específicos que garantem a comunicação entre um nível e outro. Esses protocolos são juntados em *Protocol Suites* ou família de protocolos.

Sem dúvida, a família de protocolos mais importante é a TCP/IP (*Transfer Control Protocol/Internet Protocol*).<sup>6</sup>

O *Transfer Control Protocol* (TCP) possibilita a transmissão rápida, segura e completa de dados. Poderá possibilitar também a retransmissão do *pacote* de dados caso a primeira transmissão não possa ser completa. Isso só é possível pela segmentação e separação dos dados em até 64 *Kbytes*.<sup>7</sup>

O *Internet Protocol* (IP) é o responsável pela preparação e fiscalização da rota até o receptor para os segmentos disponibilizados pelo TCP.

### 1.1.3.3 *As pessoas envolvidas quando da transmissão de dados*

A transmissão de dados via rede dá-se através de uma relação tripartite. De um lado estão autor e receptor. Entre eles encontra-se o provedor.

---

<sup>6</sup> IP=Internet Protocol (um protocolo ou software que ajuda a assegurar que as informações sejam transmitidas de forma precisa pela Internet). Um protocolo de comunicação é um acordo que especifica a linguagem comum que dois computadores irão utilizar para suas trocas de mensagens. O termo deriva do vocabulário diplomático, no qual um protocolo especifica as regras sobre as quais as trocas diplomáticas ocorrem.

TCP=Transmission Control Protocol. Assim como para o termo IP, não há sigla para identificar o termo em português – Júlio Maria de Oliveira, op.cit., p.115 e 117

<sup>7</sup> Bit- Unidade básica de informação em um sistema binário de numeração (Binary digiT) – Júlio Maria de Oliveira, p.103

K- Sufixo que significa mil vezes – Júlio Maria de Oliveira, op. cit., p.103

O autor oferece os conteúdos possíveis de acesso, que tanto podem ser simples "e-mails" (mensagens enviadas via rede) quanto páginas inteiras de *World Wide Web* (www). Poderão ser prestadoras de serviços ou particulares.

Entre os serviços prestados pelo provedor, distinguem-se: o *Network-Providing*, o *Access-Providing* e o *Service-Providing*.

O *Network-Providing* disponibiliza os elementos materiais necessários à transmissão de dados tais como, computadores centrais, telefones e outros meios de transferência.

O *Acess-Providing* possibilita o acesso a Internet e seus serviços. Tanto pode ser pela disponibilização de um *modem* ou através de programas especiais.

O *Service-Providing* possibilita a divulgação de informações de terceiros, sejam mensagens ou páginas de "www".

Com o acesso do receptor completa-se a relação tripartite. O acesso pode dar-se "clikando-se" as páginas disponíveis ou através de um *download* para cópia de conteúdos eletrônicos para o computador do usuário.

## **2. O COMÉRCIO ELETRÔNICO**

### **2.1 Introdução**

Seja como plataforma para outros negócios que já existiam antes, seja como negócio em si, a Internet tem revolucionado o mundo empresarial.

Para chegar ao Brasil, há 500 anos, a frota de Pedro Álvares Cabral levou cerca de 45 dias atravessando o Atlântico. Naquela época, quando o comércio dava seus primeiros passos rumo às Índias, um navio, partindo de Portugal, demorava quase 6 meses, só no trajeto de ida.

Hoje, as especiarias e as sedas que se buscavam no Oriente podem ser encomendadas em segundos. Pode ser uma pizza, um carro, uma obra de arte em um leilão da Sotheby's, quase tudo já pode ser solicitado com um simples "*click*" no mouse. Trata-se de uma revolução virtual muito mais abrangente que qualquer outra que atravessamos até hoje, alavancada pelas novas tecnologias e pelas telecomunicações.

Segundo dados da "*The Internet Economy Indicators*", em nível mundial, a movimentação financeira gerada pelo *e-commerce* chegou ao patamar de U\$ 5 bilhões em 1995. Em 1999, esse valor chegou a vultosos U\$ 507 bilhões e estima-se que muito brevemente chegará à casa dos trilhões.

Fato é que, nos últimos anos, a rede mundial passou a ser um meio de comunicação que permite a troca de informações entre empresas de forma estruturada e eficiente. Não há limitações impostas pelo tamanho, parte ou nível de desenvolvimento tecnológico. Todo o mundo dos negócios pode estar conectado.

O mundo jurídico não está avesso a essas mudanças. Tradicionalmente mais lento que a realidade, o direito vem se adaptando aos novos tempos e começa a lidar com o fenômeno, até então desconhecido. A diversidade de situações são inúmeras e só o tempo irá dizer qual a melhor maneira a ser

desenvolvida pelo direito para disciplinar as relações jurídicas dos que compram , vendem ou simplesmente navegam pela Internet.

O que vem sendo feito e discutido pelo mundo jurídico envolve principalmente a propriedade industrial, a área tributária, os direitos básicos do indivíduo, a validação de atos jurídicos e as relações de consumo.

## **2.2 O B2C e o B2B**

O B2C (*business to consumer*), negócios realizados entre empresas e consumidores, foi o arranjo inicial em que o comércio eletrônico na Internet tomou forma. Iniciou-se nos Estados Unidos e rapidamente evoluiu para o B2B (*business to business*). No Brasil, as duas formas praticamente iniciaram juntas.

Comprar pela Internet já faz parte do cotidiano de milhares de brasileiros, e o que antes era motivado pela curiosidade, hoje virou sinônimo de comodidade. Supermercados, concessionárias, bancos e loja de todos os gêneros também passam a ser virtuais, facilitando a vida de quem não tempo ou não quer sair de casa.

A pesquisa Internet Brasil, realizada pelo Ibope – Instituto Brasileiro de Opinião Pública e Estatística – revela que o número de consumidores *on-line* cresceu nos últimos anos. Em maio de 2000, o Instituto entrevistou mais de 15 mil pessoas de 9 capitais brasileiras, e constatou que o número de internautas ficou em torno de 4,8 milhões de pessoas. Desse total, 14% declararam que já fizeram compras pela Internet, o que representa um universo em torno de 670 mil pessoas. O produtos mais vendidos são CDs e livros.

O mercado brasileiro ainda é considerado pequeno. Os consumidores ainda temem os padrões de segurança colocados à sua disposição e muitos se decepcionam com a entrega dos produtos. Fora isso, segundo estudo da e-



*marketer*, de Nova York, há somente 11 telefones para cada 100 brasileiros, e apenas 18% dos brasileiros possuem cartão de crédito, outro fator limitante para as compras *on-line*.

Ainda de acordo com a pesquisa do Ibope, realizada o ano passado, 28% dos entrevistados têm acesso a um computador, em casa ou no trabalho. Ou seja, mais de 70% não possuem a ferramenta principal, o que dá uma dimensão da fatia do mercado que ainda pode ser explorada.

O grupo Pão de Açúcar foi o pioneiro, entre nós, a lançar uma loja virtual na Internet. A idéia na época, 1996, era lançar um modelo baseado em um conteúdo de produtos e serviços, tendo como público alvo homens e mulheres de 25 a 50 anos. O investimento inicial foi de R\$ 8 milhões nas áreas de logística e sistemas, e a campanha publicitária consumiu outros R\$ 3 milhões.

### **2.3 O B2B – Busca pela agilidade e eficiência**

No mundo dos negócios virtuais, a velha dicotomia grande *versus* pequeno já não existe mais. Da mesma forma não se trata mais de local *versus* multinacional, desenvolvido *versus* emergente, doméstico *versus* importado. A distinção agora se faz entre o rápido e o lento.

O tempo passou a ser diferencial de competitividade. Agilidade e hiperficiência são as palavras de ordem no mundo do *e-business*. A tendência mundial é que as empresas que se relacionam com uma série de fornecedores e clientes vão conseguir fazer negócios eletrônicos economizando muito dinheiro. Suponhamos uma empresa que necessita da compra de insumos. Dispondo de informações do mundo inteiro sobre o material que está precisando, a empresa consegue, por meio de diferentes tipos de negociações e leilões, alcançar preços melhores, baixar custos e aperfeiçoar seus relacionamentos. Na verdade, o *e-business* influencia todas as áreas de uma

empresa, na medida em que faz alterações em processos que potencializam vantagens para todas elas. As funções tradicionais continuam existindo, mas de uma forma mais otimizada e atual.

Tomemos como exemplo uma empresa fabricante de produtos. Vejamos como ela pode ser afetada pelo *e-commerce*:

**Desenvolvimento de produtos:** Diferentes centros de competência – técnicos, matérias-primas, “design”, embalagens, pesquisa de mercado, produção – participam do projeto. Cada um está situado em uma parte do globo. Os profissionais envolvidos desenvolvem o projeto, em conjunto, via computador, trocando informações e fazendo as mudanças pertinentes. Eles podem alterar modelos, especificações, tamanhos, o que for necessário. Itens mais complicados são discutidos por telefone.

**Vantagens:** Redução de tempo para o desenvolvimento do novo produto e das despesas com viagens.

**Compras:** Procura global pelas melhores ofertas de matérias-primas e outros insumos. Os fornecedores apresentam a sua proposta *on-line*, referentes a uma determinada solicitação de compra. A empresa, ao receber as propostas, pode compará-las e definir aquela que apresenta melhores condições. O pedido de compras é expedido pela empresa e enviado ao fornecedor, via *on-line*.

**Vantagens:** Redução dos custos de encomenda e do tempo de apresentação de pedidos.

**Produção:** A produção é realizada no país que oferecer as condições mais favoráveis e vantajosas. O planejamento da produção também é feito procurando-se minimizar estoques. Novas ordens de produção são levadas a efeito tão logo se detecte a boa aceitação de determinado produto.

**Vantagens:** redução nos custos de estoques e liberdade para a escolha de fornecedores e locais de produção.

**Vendas:** A empresa recebe os pedidos de compra, vindos de diferentes partes do mundo, via Internet. Os produtos também podem ser adquiridos, pelo consumidor final, diretamente pelo *site*. O catálogo *on-line* substitui mídias impressas e atualiza, a todo momento, as promoções e preços. Para comprar, só é preciso “clique” sobre o produto/modelo/tamanho/desejado.

**Vantagens:** Maior número de compradores, ordem de compra simplificada, eliminação de custos de produção com catálogos, folhetos e outros materiais promocionais.

**Administração de clientes:** Todos os pedidos de compra são encaminhados, ao departamento de vendas, que os processa. Dados cadastrais dos clientes e dos pedidos são arquivados em um banco de dados. As informações podem ser analisadas elasticamente e servir como base para o desenvolvimento de estratégias para novos negócios.

**Vantagens:** rapidez no processamento dos pedidos e melhor embasamento para a tomada de decisões estratégicas.

**Logística:** Uma empresa internacional de transportes recebe por “e-mail” a solicitação para transportar uma determinada mercadoria de uma praça à outra. A viagem da mercadoria pode ser acompanhada pela Internet, por meio de sistema próprio. O cliente pode obter a qualquer momento, informações sobre o *status* de seu pedido.

**Vantagens:** Transparência da logística e fortalecimento do relacionamento com o cliente.

**"Service":** Em caso de necessidade de reparo nos equipamentos/máquinas de produção, assistência técnica ou simples manutenção, é possível entrar diretamente em contato com o fabricante do equipamento. Sistemas de videoconferência podem ser montados, ao lado do equipamento defeituoso. As peças de reposição necessárias são identificadas pelos mecânicos por meio de um sistema tridimensional específico. A encomenda é feita com um simples "clique" no *mouse*.

**Vantagens:** Redução das despesas com viagens, solicitação de peças de reposição sem incorrer em erros e garantia de alto padrão nos serviços de manutenção.

## **2.4 Comércio Eletrônico e a sua regulamentação internacional**

Foge ao escopo deste trabalho discussões e justificativas sobre a necessidade do comércio internacional. Portanto, ao discutirmos o livre comércio eletrônico limitar-nos-emos à análise, de suas limitações, ou seja, aquilo que lhe opõe barreiras e entraves.

A utilização da Internet como meio de promoção do desenvolvimento tem se destacado no discurso oficial dos Estados Unidos da América, com relação ao tema do livre comércio eletrônico. EDISON CARLOS FERNANDES, ao comentar o assunto, cita a embaixadora CHARLENE BARSHEFSKY que assim expressou a posição estadunidense:<sup>8</sup>

*A Internet permite que pequenos negócios e indivíduos em países pobres e regiões remotas consultem mercados a custos baixos, encontrem clientes com facilidade, e lidem com papéis e regulamentos com muito mais eficiência. Para os consumidores, o comércio eletrônico elevará o padrão de vida e proporcionará inúmeras vantagens em relação às companhias. Ele dará aos consumidores novo poder de comparar preço e qualidade entre fornecedores em todo o mundo.*

---

<sup>8</sup> Edison Carlos Fernandes, Mercado virtual comum do sul, in Luis Carlos Schoueri (org). Internet: O Direito na ra virtual, p.146

Essa posição foi, inclusive, defendida na própria Organização Mundial de Comércio. Em sua Comunicação de 11 de fevereiro de 1999, o governo dos Estados Unidos assim se manifestou:<sup>9</sup>

*Para os países em desenvolvimento é fundamental dotar-se da infra-estrutura que sustenta o comércio eletrônico. Teria sido útil que os membros explorassem as estratégias que pudessem resultar mais eficazes para atrair investimentos (tanto nacionais como estrangeiros) em equipes de tecnologia da informação e em infra-estrutura de telecomunicações, e os regimes do comércio para aplicar essas estratégias. (...) Em novembro de 1998, o governo dos Estados Unidos lançou uma iniciativa relativa à Internet e os países em desenvolvimento. A iniciativa estadunidense pretende ajudar esses países a introduzir reformas regulamentárias para fins de liberação, livre competição e acesso universal.*

Justificada a necessidade de um comércio eletrônico internacional sem entraves, analisaremos agora quais são as barreiras que podem existir no seu desenvolvimento.

Entende EDISON CARLOS FERNANDES que as maiores barreiras encontram-se nos instrumentos restritivos e que podem ser classificados em dois níveis: o tarifário e o não tarifário. Os primeiros são marcadamente representados pelo direitos aduaneiros, entre eles o imposto de importação. Já como outros exemplos podemos citar: estabelecimento de cotas e medidas burocráticas, entre outras.<sup>10</sup>

Grande parte dos instrumentos restritivos não tarifários foram resolvidos pela adoção do Modelo de Legislação sobre Comércio Eletrônico elaborado pela UNICITRAL (ONU-1996), que ocorreu por parte de diversos países. Porém, permanece como óbice a questão dos direitos aduaneiros, principalmente a questão tributária representada pelo imposto de importação e pelo imposto sobre o consumo.

A União Européia, a seu turno, conta com vários estudos internos e com Projetos de Diretivas para regulamentar o comércio eletrônico. Dentre os principais pontos por ela enfocados, está a eliminação de qualquer restrição à transação com aquilo que chama de *serviços da sociedade de*

---

<sup>9</sup> Edison Carlos Fernandes, op. cit., p. 47

<sup>10</sup> Idem ibidem, p.148

*informações*, quer restrições burocráticas quer tarifárias. Estão protegidos, sob o manto da definição de *serviços da sociedade de informações* os negócios comerciais desenvolvidos por meio eletrônico, tanto entre empresas como entre empresa e consumidor, os serviços que consistem na venda de bens e outros serviços, os serviços prestados e as compras realizadas por meio eletrônico e *on-line*, entre outros com as mesmas características.

Com relação à tributação do comércio eletrônico internacional. A União Européia diverge frontalmente da posição estadunidense. Conquanto defenda a liberação do comércio eletrônico dos direitos aduaneiros, a Comissão Européia tem a intenção de fazer incidir o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA nas transações realizadas pela Internet. Há ainda muita discussão com respeito a esse tema, especialmente no sentido de definir o local da cobrança do imposto sobre o consumo.

Do mesmo modo, o Mercosul busca inserir em suas pautas de discussão o tema da regulamentação do comércio eletrônico em vários sentidos.

Pelo que foi feito até o presente momento, muito pouco diga-se de passagem, as deliberações normativas tendem, de um lado, a propiciar o fortalecimento das relações comunitárias, e de outro, a consolidar o posicionamento do Mercosul perante o comércio internacional e a proteção das economias dos seus membros. Além disso, eles devem buscar a segurança jurídica das relações comerciais desenvolvida por meio eletrônico.

Apenas esperamos que a grave crise pela qual passa o Estado Argentino não seja um empecilho para que tais negociações continuem.

## **2.5 A aplicação das normas de Direito Comercial ao e-commerce.** **Será possível ?**

Além das leis, são importantes fontes para o Direito Comercial os usos e costumes. Tal fato deve-se principalmente à dinamicidade das atividades comerciais, que não raras vezes necessitando de rapidez para o seu desenvolvimento nem sempre encontra respostas às suas indagações nas leis formais. Visando preencher tais lacunas, o empresário utiliza-se do chamado direito consuetudinário como um porto seguro para as suas necessidades. Tais práticas surgem de modo espontâneo e as regras fixadas para o uso acabam por tornar-se uma relação jurídica observada como regra de direito, insusceptível de ser violada.

Evidentemente que nenhum costume se pode contrapor à norma legal, e a boa fé é a tônica de sua aplicação nos meios comerciais, sendo que a jurisprudência vem aceitando os usos e costumes estabelecidos nas negociações.

A prova dos costumes será feita nos moldes das outras transações em sede judicial, ou seja, se já houve o uso comercial, a comprovação dar-se-á por meio de Certidão da Junta Comercial, porque na forma da Lei 4726 de 13 de julho de 1965 compete a essa instituição efetuar os assentos relativos aos usos e costumes comerciais, e caso contrário, pelas provas admitidas em direito.

Vê-se portanto que o Direito Comercial tem algumas peculiaridades, no que diz respeito as suas fontes normativas, em relação aos demais ramos do direito, por não ser um ramo que dependa exclusivamente da lei formalmente escrita. Outras características podem ser-lhe apontadas; a) cosmopolitismo; b) individualismo; c) onerosidade; d) informalismo; e) fragmentarismo; f) solidariedade presumida.

Será todavia, que podemos visualizar essas mesmas características no comércio desenvolvido pela rede ? Começamos, pois, a responder a tal indagação.

O cosmopolitismo se aplica com perfeição à Internet, pois desde o surgimento do direito comercial os institutos mercantis eram voltados para a globalização de suas regras. O fato da persecução do lucro pelos comerciantes é universal e desconhece fronteiras.

O individualismo também nos parece ser fato marcante no desenvolvimento do *e-commerce*. A individualidade de obter o lucro e a liberdade de contratar ainda são traços marcantes das atividades mercantis desenvolvidas na rede, em que pese existirem sinais de futura intervenção estatal regulamentando tal prática.

A onerosidade é inafastável da atividade comercial, seja ela praticada nos moldes até então conhecidos ou via Internet. Em qualquer contrato comercial a onerosidade será sempre presumida até prova em contrário.

O informalismo também se faz presente inequivocamente nas transações via rede. Ele sempre terá que vir revestido da boa fé, o que dará a agilidade necessária à transação.

O fragmentarismo ainda é conseqüência da antigüidade de nosso Código Comercial, que nos trouxe um sem número de normas esparsas além da estrutura internacionalizada da atividade comercial, que necessita de ordens gerais que não podem ser codificadas, dado seu caráter tratadista.

Por fim tratemos da solidariedade. Por óbvio, sempre estará presente nas atividade via rede dadas sua dinamicidade e agilidade, mesmo que não esteja expressamente prevista contratualmente entre as partes.

Creemos então, respondendo à indagação inicialmente feita, não ser de modo algum incompatível o uso da base estrutural de nosso Direito Comercial com as transações mercantis que tenham a rede como plataforma. Ao contrário, cremos que esta nova modalidade de base negocial venha apenas a



confirmar a agilidade e rapidez com que tais transações se tornam realidade, necessitando cada vez mais da utilização dos usos e costumes.

## **3. COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO**

### **3.1 Aspectos gerais**

É fato que o Estado e o Direito são frutos da história. Historicamente, os sistemas tributários foram desenvolvidos e adaptados às características de cada um dos países, sendo que, até hoje, não houve uma preocupação com a harmonização internacional. Com a globalização, intensificada pela Internet, as possibilidades de elisão e evasão de tributos tornaram-se mais acessíveis aos contribuintes.

Atualmente, no mundo, temos duas situações distintas: de um lado, os Estados Unidos, que despontam como o maior exportador de produtos e serviços via Internet e possuem grande interesse em que não haja tributação sobre as operações que envolvam o comércio eletrônico. Para o país considerado hoje como o paraíso fiscal do comércio eletrônico, foi estipulada uma espécie de renúncia fiscal até o ano de 2006. Em posição diametralmente oposta, está a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, favorável à imediata tributação das transações via rede.

No Brasil, os Estados aparecem como os principais interessados na solução do “problema”, ante a possível perda da arrecadação de tributos. A questão que vem suscitando maiores controvérsias entre fisco e contribuintes tem como cerne a questão da repartição da receita tributária entre os estados considerados vendedores e aqueles tido como compradores.

Tanto contribuintes como autoridades tributárias esbarram no fato de não haver legislação adequada a essa realidade no Brasil. Não apenas o pagamento dos tributos está em jogo. A polêmica se estende também à satisfação das chamadas “obrigações acessórias” (emissão de notas fiscais,

manutenção de livros, apuração de imposto a recolher, apresentação de informativos econômico fiscais, etc. para com as autoridades competentes.

No mundo do comércio eletrônico, boa parte desses deveres instrumentais, que hoje são apresentados sob a forma física de listagens, relatórios e formulários, devem ser substituídos por registros eletrônicos mais seguros, os quais devem propiciar maior facilidade de fiscalização.

Em nossa opinião, a preocupação do Fisco com prováveis perdas mostra-se pertinente. A grande parte das chamadas lojas virtuais se concentra no eixo Rio de Janeiro-São Paulo. Em uma operação de venda convencional para outro estado, incide o ICMS com alíquota interestadual. A diferença entre essa alíquota interestadual e a interna do estado destinatário (comprador), fica com o comprador. Em uma mesma operação realizada por uma loja virtual, pela Internet, o tributo incidirá apenas com alíquota do Estado de origem, não restando diferencial de alíquota para o adquirente/comprador, vindo eventualmente a incidir sobre o serviço de transporte interestadual da mercadoria.

A situação torna-se ainda mais grave nos casos de "bens digitalizados", como os programas de computadores (*softwares*), quando adquiridos diretamente de empresas virtuais no exterior. Facilmente os consumidores podem recebê-los diretamente em seus computadores pessoais através de um *download*. Nessa modalidade de operação, ao baixar o programa, o comprador exime-se do pagamento do Imposto de Importação, do IPI e do ICMS. Serão recolhidos apenas a CPMF e o IOF que incidem nas compras no exterior realizadas com cartão de crédito.

Outro caso de bem digitalizado é o MP3. O usuário entra em determinado *site* de música, escolhe a de sua preferência, baixa por *download* e cria um CD exclusivo, inédito. As situações acima trazidas, a título exemplificativo, não têm previsão legal por se tratarem de situações inéditas no mundo tributário. Assim, a obrigação de recolher impostos sobre a

importação de um *software* ou CD, feita pelo comprador por *download*, torna-se praticamente, um ato voluntário do contribuinte, sobre o qual as autoridades têm pouco ou nenhum controle.

No mundo do comércio eletrônico, não há fronteiras e, em especial, no caso dos bens digitalizados, as operações são realizadas sem o conhecimento das autoridades tributárias, o que aumenta a possibilidade de descumprimento da obrigação de entrega dos recursos tributários aos cofres públicos. As novas práticas mercantis, propiciam o contato direto entre o produtor e o consumidor final, eliminando vários elos da cadeia comercial atualmente existente. Para a fiscalização esse é o ponto mais vulnerável, pois, em uma cadeia normal, se um dos contribuintes evade o imposto, a perda de arrecadação é parcial e identificável.

Da mesma forma, mostra-se imprescindível para diversos impostos, o conceito de estabelecimento. Com a Internet, o antigo estabelecimento físico de uma empresa pode migrar para um computador localizado em qualquer parte do mundo. A dificuldade de rastrear tais operações é grande. Cobrar impostos nessa situação implica necessariamente saber em qual jurisdição se encontra um estabelecimento virtual. Já é ventilada a criação de um novo tributo, adaptável ao ambiente da economia digital. Entre as diversas propostas, em nossa opinião, merece destaque aquela que defende a adoção de um imposto baseado na movimentação financeira na Internet, uma espécie de CPMF eletrônica.

As questões levantadas *supra* são apenas alguns dos problemas a serem enfrentados pelos operadores jurídicos nas discussões que por certo virão a respeito do tema proposto. Tal é a importância dessas questões que o jurista MARCO AURÉLIO GRECO as elegeu como núcleo de suas proposições em importante obra recentemente publicada a respeito.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Internet e Direito, Dialética, São Paulo, 2000.

Diante do novo cenário surge, portanto, uma modalidade de economia diferenciada, que se transforma e cresce diariamente em um ambiente de constante mutação. Ao que nos parece até agora, as leis tributárias parecem estáticas, sendo muito difícil a sua adaptação as novas condições.

Não propomos no presente trabalho respostas absolutas às questões levantadas, pois:<sup>12</sup>

*(...) as perguntas suscitam meditação profunda e dúvidas cruciais. As considerações que se seguem são uma tentativa de levantar os diversos aspectos envolvidos nos temas e devem ser vistas como um ponto de partida de um debate e não como respostas prontas e definitivas. As idéias aqui expostas comportam reelaboração futura, à vista da evolução tecnológica e dos fatos, bem como a ampliação do debate a seu respeito, o que poderá conduzir a um reexame das conclusões, tendo em vista a dinâmica deste fenômeno e o caráter altamente polêmico dos temas jurídicos envolvidos.*

## **3.2 O comércio eletrônico e o ICMS**

### **3.2.1 O conceito de mercadoria**

Escreve JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que “o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de *mercadorias* (art.155, I , b , da CF/88), envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre *simples mercadorias* ou quaisquer espécies de *circulação*”.<sup>13</sup>

Mister, portanto, fazer-se algumas considerações acerca dos conceitos de mercadoria e circulação, por ensejarem ambos alguma polêmica no mundo dos *bits*.

No dicionário MICHAELIS<sup>14</sup> encontramos como significado de mercadoria “...aquilo que é objeto de compra ou venda” e aquilo que se comprou e que se expõe a venda, definição essa que não difere daquela encontrada em DE PLÁCIDO E SILVA.<sup>15</sup>

O artigo 191 do Código Comercial dispõe que:

---

<sup>12</sup> Marco Aurélio Greco, op. cit, p.78

<sup>13</sup> José Eduardo Soares de Melo. ICMS – Teoria e Prática, p.13

<sup>14</sup> Michaelis. Moderno Dicionário da Língua Portuguesa, Melhoramentos, São Paulo,1998.

<sup>15</sup> De Plácido e Silva. Vocabulário Jurídico, 17. ed., Forense, Rio de Janeiro,2000.

*“(...) 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 créditos comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou o vendedor seja comerciante”.*

O disposto acima permite-nos afirmar que somente os bens corpóreos podem ser objeto de compra e venda, enquanto os bens incorpóreos são objeto de cessão.

No magistério de JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA, *“...a palavra mercadoria não tem no Código Comercial sentido definido. Ora, é empregada a antítese a coisas móveis, dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores, ora compreende qualquer objeto que, tendo valor na troca, pode entrar na circulação comercial”*.<sup>16</sup> (sic)

Tratando da regra matriz do ICM (atual ICMS), PAULO DE BARROS CARVALHO assim tratou a expressão mercadoria:

*“...a natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dá. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias”*.<sup>17</sup>

O Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, do Supremo Tribunal Federal, manifestou-se no sentido de que *“...o conceito de mercadoria efetivamente não inclui bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinados a sê-lo”*.<sup>18</sup> Já o Ministro MAURÍCIO CORRÊA manifestou-se no sentido de que *“a expressão mercadoria é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade”*.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> J. X. Carvalho de Mendonça. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, p.29

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho. Regra Matriz do ICM, p.207.

<sup>18</sup> STF. 1ª Turma. REXT nº 176.626-3/SP, j. 10.11.1998, DJ 11.12.1998, p.316.

<sup>19</sup> STF. Pleno, R.EXT nº 203.075-9/DF, j. 5.8.1998, DJ 29.10.1999, p. 316

Concordamos plenamente com a posição dos dois ministros. Parece-nos o mais sensato considerar-se como mercadoria, apenas os bens corpóreos.

### **3.2.2 Breves considerações sobre o conceito de circulação**

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO ao lembrar as lições de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO ensina-nos que *"...circulação é expressão que deve ser entendida juridicamente. Do ponto de vista econômico, o termo é vago e impreciso: é, pois, imprestável para assegurar a objetividade e segurança específicas do direito"*. E ainda acrescenta, *"(...) circular significa, para o Direito mudar de titular. (...) convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria, à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário"*.<sup>20</sup> Neste diapasão ALCIDES JORGE COSTA, complementa o raciocínio anterior ao afirmar que *"uma reflexão elementar mostra que a circulação não é possível sem a tutela do Direito; quanto à cessão, não tanto sua exequibilidade, mas sua própria existência exige uma regulamentação jurídica"*.<sup>21</sup>

### **3.2.3 A venda de mercadorias via Internet**

Feitas estas breves considerações sobre os conceitos de mercadoria e circulação, podemos fazer agora algumas reflexões sobre o tema em epígrafe.

Esperamos já ter deixado claro que o imposto incidente sobre a venda de mercadorias, definido constitucionalmente, é o ICMS. Devemos distinguir

---

<sup>20</sup> Op. cit. p.16

<sup>21</sup> Citado por José Eduardo Soares de Melo, op. cit. p.17

agora, para fins de incidência do ICMS, o comércio eletrônico direto do comércio eletrônico indireto.

GUILHERME CEZAROTI citando CRISTIANO GARBARINI, revela-nos que *"...no comércio eletrônico indireto o produto é enviado de forma digitalizada para o consumidor (por exemplo download de um software), enquanto no comércio eletrônico direto o consumidor efetua a aquisição da mercadoria eletronicamente, mas é entregue posteriormente no local indicado pelo adquirente"*.<sup>22</sup>

### 3.2.3.1 O comércio eletrônico direto

A incidência do ICMS no comércio eletrônico direto não suscita maiores controvérsias, tendo em consideração que há uma efetiva circulação de mercadorias. No momento em que ocorre a entrega física da mercadoria, temos a circulação da mercadoria, a mudança da sua titularidade, hipótese de incidência do ICMS.

Neste caso, somente o contrato de compra e venda de mercadorias é celebrado via Internet, de modo semelhante àquele realizado via telefone ou fax. A mercadoria deverá sair de um estabelecimento do vendedor, ainda que seja um armazém ou um depósito fechado, ou ainda por sua conta e ordem (saída ficta), para ser entregue ao comprador.

Assim sendo, não haverá dificuldade para determinar o estabelecimento contribuinte, tendo em vista que ocorrerá uma operação, ato jurídico que transfere a propriedade da mercadoria de circulação de mercadorias, isto é, de transferência de coisas móveis.

Vale destacar que, quando a aquisição for realizada no exterior, por pessoa física ou por empresa prestadora de serviços, o SUPREMO TRIBUNAL

---

<sup>22</sup> Guilherme Cezaroti, Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet, in L.E. Schoueri (org), Internet: Odireito na era virtual, p.156



FEDERAL decidiu que não há incidência do ICMS na importação, nos termos do artigo 155, §2º, IX, *a*, da Constituição Federal, considerando que a pessoa física e a empresa prestadora de serviços não praticam atos que envolvem a circulação de mercadorias, bem como não teriam como se aproveitar dos créditos correspondentes, violando o princípio da não-cumulatividade.<sup>23</sup>

Com relação ao *software*, que é um bem imaterial, constituído por informação, entendemos que não pode ser considerado mercadoria. O titular de seu direito de uso cede ou licencia esse direito para terceiros. Contudo, quando existe suporte físico, ou seja, quando os dados que compõem o *software* são licenciados mediante a utilização de um suporte físico, devemos admitir que esse suporte pode ser tributado pelo ICMS, tendo em vista que está à venda, ainda que seja mero acessório do *software*.

---

<sup>23</sup> Vejam as seguintes ementas de decisões:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1. A incidência de ICMS na importação de mercadoria tem por fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam a circulação de mercadorias.

Recurso extraordinário não conhecido”. (STF; Pleno; Recurso Extraordinário nº203.075-9/DF; Rel. Min. Ilmar Galvão; red. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa; j. 5.8.1998; DJ 29.10.1999)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

1 A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que é devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS.

Recurso extraordinário não conhecido” (STF; Pleno; Recurso Extraordinário nº 185.789/SP; Rel. Min. Ilmar Galvão; red. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa; j 3.2.2000, DJ 19.5.2000)

Na aquisição de produtos digitalizados não ocorre qualquer desmembramento na titularidade do direito, mas a aquisição de uma licença para poder fruir desse direito.

Assim, não nos parece como a melhor solução aquela dada pela 1.<sup>a</sup> Turma do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, quando decidiu que *softwares* produzidos e comercializados em série, chamados de *softwares* de prateleira, sejam considerados mercadorias<sup>24</sup>. Porém, essas decisões não esclareceram se a base de cálculo do ICMS é constituída somente pelo valor do suporte físico ou se inclui também o valor do software.

Para fundamentar essa decisão, concluiu a 1.<sup>a</sup> Turma do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL que sob a licença de um *software* padrão existem dois contratos, quais sejam, um contrato de cessão de uso de *software* e outro fornecimento de *softwares* em seus suportes físicos.

O artigo 9º da Lei nº 9.609/98 prevê que o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença; contudo, o artigo 2º, §5º, da referida lei, refere-se, ainda, à venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa.

Logo, o objeto da venda de um software não é a venda do suporte físico, mas o licenciamento dos direitos autorais ao adquirente. O suporte físico é transferido à posse do adquirente apenas para que ele possa utilizar o programa de computador, na forma licenciada; o veículo físico é mero acessório, nos termos do artigos 62, III, e 614 do Código Civil.

---

<sup>24</sup> “(...)

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 de direito de uso de programa 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” (off the shelf) – os quais, materializando os corpus *mechanicum* de criação intelectual do programa, contituem mercadorias postas no comércio”

Considerando que o *software* não é mercadoria, a sua circulação jurídica não pode ser tributada pelo ICMS, mas tão somente a transferência da propriedade do suporte físico<sup>25</sup>, sob pena de afronta ao artigo 110 do Código Tributário Nacional. Isto porque a lei tributária não pode alterar as definições e conceitos de direito privado, para definir ou limitar competências tributárias.<sup>26</sup>

Entendemos então, que a fórmula mais adequada seria aquela adotada pelo artigo 5º da Instrução Normativa SRF 16/1998, que na importação de *softwares* a base de cálculo do imposto de importação deve corresponder ao valor aduaneiro do suporte físico do programa, desde que no documento de importação estejam indicados separadamente o valor do custo do *software* e do suporte físico.

### 3.2.3.2 O comércio eletrônico indireto

O aspecto mais polêmico do comércio eletrônico, quando se fala em sua tributação, é a ausência de sinais exteriores indicando a ocorrência de negócios jurídicos sujeitos a imposições tributárias, tal como a cessão de bens.

Os produtos digitalizados (livros, *softwares*<sup>27</sup>, músicas, filmes, textos e diagnósticos) podem ter sua propriedade e posse transferida diretamente via

---

(STF; 1ª Turma; Recurso Extraordinário nº176.626-6/SP; Rel. Min. Sepúlveda Pertence; v.u. j. 10.11.1998; DJ 11.12.1998)

<sup>25</sup> “ICMS. PROGRAMA DE COMPUTADOR. NÃO INCIDÊNCIA. A exploração econômica de programa de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com seus suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS” (STJ, 1ª Turma; Resp. 39-797-9/SP; Rel. Min. Garcia Vieira; j. 15.12.1993, DJ 21.2.1994)

<sup>26</sup> Art.110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas lei orgânicas do Distrito Federal ou dos municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>27</sup> De acordo com o art. 1º da Lei 9.609/98, software 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 de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em linguagem técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.

Internet, sem que haja necessidade de qualquer suporte físico, tais como disquetes, CD-ROMS ou simplesmente papel. Nesse caso, existe cessão de uso de um bem imaterial.

Nessas operações, caso os produtos digitalizados possam ser considerados como mercadorias, poderemos ter a incidência do ICMS; contudo, entendemos não ser esta a melhor opção por não fazerem parte do conceito de mercadoria tais produtos digitalizados.

### **3.2.4 Um web site constitui um estabelecimento?**

Podemos indagar se no comércio eletrônico direto um *web site* pode ser caracterizado como um estabelecimento, para fins de incidência do ICMS.

O artigo 11, §3º, da Lei Complementar nº 87/96 considera, para fins de tributação pelo ICMS, estabelecimento como o "(...) *local, privado ou público, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias*". No caso de impossibilidade de determinação do estabelecimento, o artigo 11, §3º, I, da mesma lei prevê que "(...) *considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação*".

Assim, a lei confere aos estabelecimentos autônomos de uma empresa o caráter de sujeito passivo da obrigação tributária, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado.

OSCAR BARRETO FILHO definiu estabelecimento como "(...) *complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de uma determinada atividade mercantil*".<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Oscar Barreto Filho. Teoria do Estabelecimento Comercial, p.75

A moderna doutrina estabelece a necessidade de que ocorram quatro requisitos para podermos caracterizar a existência de um estabelecimento permanente, quais sejam: a) uma instalação física; b) a estabilidade dessa instalação; c) a conexão dessa instalação com a atividade da empresa; d) a aptidão para gerar rendas para a empresa, ainda que somente envie produtos para outros estabelecimentos da mesma empresa e não vendas de mercadorias.

O Ministro MAURÍCIO CORREA do Supremo Tribunal Federal, manifestou-se no sentido de que: <sup>29</sup>

*(...) a expressão estabelecimento tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial, de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.*

A grande questão é saber se um *web site* em um servidor está compreendido no conceito de estabelecimento, necessário para autorizar a imposição de tributos.

Se o *web site* é um *software* que está armazenado em um computador, não pode constituir local fixo de um negócio, porque é virtual e não real, ou não preenche os requisitos necessários para que constitua um estabelecimento permanente, destacadamente porque não tem existência física.

Embora a venda da mercadoria possa ser realizada através de um *web site*, a mercadoria é um bem corpóreo, que se encontra em um determinado local físico, distinto do próprio *web site*.

Já existe proposta de Diretiva do Parlamento Europeu definindo que um *web site* de determinada empresa não pode ser considerado como um estabelecimento permanente da empresa.

Sendo o provedor somente um computador, que necessariamente deverá ser operado por funcionário da empresa que é proprietária ou locatária

do micro, que ainda pode ser operado remotamente, esse aparelho não deve ser considerado como um estabelecimento, destacadamente se não houver agentes da empresa operando o referido computador.

#### 3.2.4.1 *A experiência Norte-Americana*

Em 1967, a Suprema Corte Norte-Americana decidiu, em diversos julgamentos que os Estados não podem exigir de uma empresa de outro Estado que recolhesse o imposto sobre vendas de produtos que entram no primeiro Estado, a menos que a empresa tivesse uma representação dentro deste Estado.

Nesses julgamentos, a Suprema Corte norte-americana decidiu que deve haver não só uma ligação mínima entre a empresa e o poder tributante (cláusula do devido processo), mas também uma presença substancial da empresa dentro da jurisdição do poder tributante, para que este possa exigir tributos daquela.

Com fundamento nestas decisões, posteriormente decidiu-se que a existência de um *web site* não caracteriza uma conexão suficiente para legitimar o exercício do poder estatal.

#### 3.2.4.2 *Aplicação da Lei Complementar 87/96*

Local significa "*localidade, lugar, sítio relativo a um acontecimento, a um fato*".<sup>30</sup> E parece ser esse significado o local empregado pela Lei Complementar n.º 87/96. Assim, ainda que se possa alegar que o local de operação de circulação de mercadoria é aquele onde está situado o

---

<sup>29</sup> STF; Pleno; Recurso Extraordinário nº203.075-9/DF; Min. Ilmar Galvão; red.p/acórdão Min. Maurício Corrêa; j.05.08.1998; DJ 29.10.1999, p.403.

computador, não nos parece que existe qualquer vínculo suficiente para justificar a imposição tributária.

Contudo, quando o provedor for operado por funcionários da empresa, ou seja por agentes autorizados a contratar em nome da empresa, podendo ou não negociar as cláusulas dos contratos celebrados, a presença deles caracteriza a existência de um estabelecimento, nos termos do artigo 11, §3.º, I, da Lei Complementar n.º 87/96.

### **3.2.5 A tributação de produtos digitalizados**

Considerando que as operações realizadas eletronicamente caracterizam-se pela ausência de sinais exteriores, o Fisco estadual, no intuito de exigir o ICMS sobre as operações realizadas por esse meio, precisaria ter acesso aos dados dessas operações.

Os agentes que podem possuir esses dados são aqueles que atuam como intermediários nas operações realizadas eletronicamente, chamados metamediários, que tem como atividade melhorar o fluxo de informações, fornecendo elementos que colaboram para a realização da transação realizada eletronicamente.

Dentre os diversos metamediários existentes, podemos destacar as administradoras de cartão de crédito, as instituições financeiras e os provedores de acesso à Internet.

#### *3.2.5.1 Administradoras de cartão de crédito e instituições financeiras*

O emissor do cartão de crédito ou a instituição financeira que está efetuando o pagamento do negócio jurídico celebrado via Internet não sabe

---

<sup>30</sup> Michaelis: moderno dicionário da língua portuguesa, p.1271

se está sendo pago, uma mercadoria ou uma prestação de serviço, bem como não sabe se o titular do cartão é ou não contribuinte de determinado tributo.

Existem dois tipos de operações: aquelas onde o contrato de compra e venda é celebrado por meio de um *web site* do vendedor e aquelas onde a compra e venda é celebrada no *web site* da instituição financeira, que se encarrega de efetuar o pagamento para o vendedor da mercadoria ou para o prestador de serviço, bem como de enviar um comando para este último, a fim de que envie a mercadoria, direta ou indiretamente, ou preste o serviço.

Logo, sem ter conhecimento suficiente para caracterizar a operação realizada, o emissor de cartão de crédito e a instituição financeira não podem vir a ser considerados como responsáveis pelos tributos eventualmente incidentes nas operações realizadas via Internet, e que somente estão sendo pagas por meio dessas instituições.

### *3.2.5.2 Os provedores de acesso e a Privacidade dos Contribuintes*

Quando somente o provedor de acesso possuir os elementos necessários para a localização do estabelecimento prestador do serviço, ele terá somente o dever de informá-los ao Fisco, nos termos dos artigos 195 a 197 do Código Tributário Nacional.

Porém, o provedor de acesso não deve fornecer ao Fisco, a fim de que ele conheça as transações realizadas via Internet, a técnica de criptografia que garante a segurança do sistema, sob pena de violar a privacidade do contribuinte.

O provedor de acesso possibilita ao usuário o acesso a Internet, estando abrangido pela garantia de sigilo prevista no artigo 5º , XII, da Constituição Federal. Dessa forma o provedor de acesso não pode disponibilizar para terceiros a comunicação dos dados realizada via Internet.



O objetivo do artigo 5º ,XII, da Constituição Federal é o de impedir que terceiros venham a entrar na comunicação de dados que é realizada via Internet. Logo, não são invioláveis os dados transmitidos via Internet, mas somente a sua transmissão. Assim, as autoridades fiscais podem requerer essas informações somente do emissor ou do receptor da mensagem.

E o direito a privacidade, previsto no artigo 5º , X, da Constituição Federal veda o acesso aos dados que envolvam relações privadas. A esse respeito TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR escreve que:<sup>31</sup>

*“(...) em consequência, simples cadastros de elementos identificadores (nome, endereço, RG, filiação, etc.) não são protegidos. Mas cadastros que envolvam relações de convivência privada (por exemplo relações de clientela, desde quando é cliente, se a relação foi interrompida, as razões pelas quais isto ocorreu, quais os interesses peculiares do cliente, sua capacidade de satisfazer aqueles interesses, etc...) estão sob proteção.”(sic)*

Contudo, entendemos não ser o direito a privacidade não absoluto, podendo ceder diante do interesse público ou do interesse social, após um juízo de ponderação e valoração. É o que também se deduz das lições do mestre luso JOSE JOAQUIM GOMES CANOTILHO, quando escreve que *“(...) todavia uma eventual relação de prevalência só em face das circunstâncias concretas se poderá determinar, pois só nestas condições é legítimo dizer que um direito tem mais peso que outro”*.<sup>32</sup>

### **3.3 O comércio eletrônico e o ISS**

A Constituição Federal traz em seu artigo 156, III, a competência para a instituição do ISS, competência essa outorgada aos municípios.

Como se percebe, a Constituição Federal preferiu não definir, dentre os municípios que poderiam se considerar competentes para a exigência do ISS

---

<sup>31</sup> Tércio Sampaio Ferraz Filho. Sigilo de dados: o direito a privacidade e os limites a ação fiscalizadora do Estado. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n.1, p.148

<sup>32</sup> José Joaquim Gomes Canotilho. Direito Constitucional e Teoria da Constituição, p.1140.

sobre determinada prestação de serviço, qual seria o titular da competência para efetivamente exigir tal tributo – o do local em que ocorresse a efetiva prestação de serviço, aquele em que estivesse estabelecido o prestador do serviço ou aquele em que estivesse estabelecido o tomador do serviço – deixando esta definição para a lei complementar que, nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal, viesse a dispor sobre conflitos de competência na instituição do referido tributo.

Em nosso sistema, cabe analisar o Decreto-lei nº406, de 31.12.1968, que foi recepcionado pela Constituição pátria com o status de Lei Complementar em matéria tributária:

*Artigo 12. Considera-se local na prestação de serviço:*

- *o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador:*  
*no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação;*
- *no caso do serviço a que se refere o item 101<sup>33</sup> da lista anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada”.*

Verifica-se, portanto, que o legislador complementar em consonância com o disposto no artigo 146, I, da Constituição de 1988, adotou como regra para a solução de conflitos de competência tributária entre municípios o critério da localização do estabelecimento prestador de serviços.

Quando pretendeu que se adotasse critério diverso do dessa regra (competência do município em que se localiza o prestador de serviço), o fez de forma expressa, nas alíneas “b” e “c” do art.12 do Decreto-lei nº406/68.

Com isso, no caso da prestação de serviços de construção civil e de manutenção e exploração de rodovia, com cobrança do respectivo pedágio – e somente nesses casos – o Município competente para exigir o ISS será o do

---

<sup>33</sup> Item 101 da lista anexa ao Decreto-lei nº406/68: “Exploração de rodovia mediante cobrança de preços dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais”.

local em que se realiza o “fato gerador desse tributo”, ou seja, o município onde ocorre a efetiva prestação de serviços.

No entanto, apesar da forma com que o legislador complementar tratou de assunto, adotando critério que determina a competência do município em que se localiza o estabelecimento prestador de serviço, a jurisprudência pátria, consubstanciada em diversos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça,<sup>34</sup> vem considerando como competente, para exigir o ISS, o município em que se realiza a prestação dos serviços.

A respeito da determinação do município competente para exigir o tributo manifestou-se o ilustre professor da UFPR, MARÇAL JUSTEN FILHO, afirmando que:

*(...) A Constituição, ao adotar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, impôs a escolha de um critério espacial que em nada relaciona com o tema do domicílio ou da sede do estabelecimento do prestador do serviço.*

*O critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação não é aquele em que tem domicílio o prestador do serviço, eis que inexistente qualquer vínculo entre o local da prestação e o domicílio do prestador. Pelo menos nenhum vínculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação (ou seja, é o local da prestação)<sup>35</sup>.*

Entendemos estar correto este entendimento, apesar de não ser unânime em nossa doutrina. Portanto, vislumbramos serem inconstitucionais as disposições contidas no artigo 12 do Decreto-lei 406/98.

### **3.3.1 Aplicação da legislação vigente aos serviços prestados via Internet**

<sup>34</sup> EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTE.

I- Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços-, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do ar.12, alínea “a” do Decreto-lei nº406/68.

II - Embargos rejeitados”.

(Embargos de Divergência em Resp. nº 130.792/CE; 1ªSeção; Rel. Min. Ari Pargendler; Rel. para acórdão Min. Nancy Andrighi; maioria; DJU 12.06.2000)

<sup>35</sup> Marçal Justen Filho. O imposto sobre serviços na Constituição, p. 148

Sucintamente, iremos nos deter no estudo de dois aspectos relacionados com a prestação de serviços via Internet: a) qual o local do estabelecimento prestador de serviços, quando a prestação ocorre através de meios virtuais; b) qual o local em que se realiza a prestação de serviços.

Para definir o local do estabelecimento que presta serviços via Internet, o qual se utiliza, via de regra, de um *site* ou de *e-mail* seu para receber os pedidos de serviços a seus clientes, faz-se necessário a adoção de um critério que possibilite a vinculação de um meio virtual (o *site* ou *e-mail*) a um estabelecimento físico, com localização em ponto determinado de certo território.

Assim o estabelecimento prestador, nos serviços prestados via Internet, seria aquele estabelecimento físico ao qual estaria afeto o *site* ou *e-mail* utilizado na referida prestação de serviços.

Dessa forma, o estabelecimento prestador dos serviços poderia ser identificado através da verificação do titular do *site* ou *e-mail*, constante dos registros deles junto ao órgão responsável pela efetivação de tais registros.<sup>35</sup>

Com efeito, vejamos o que diz a resolução n. 001, de 15.04.1998 do Comitê Gestor Internet do Brasil (CG), em seu anexo I, sobre o Registro de Domínio na Internet:

*Art.1º . São condições imprescindíveis para que o processo de registro de um nome de domínio possa prosseguir até sua efetivação, em adição às mencionadas na Resolução CG 001/98, as seguintes:*

*I – uma instituição poderá registrar no máximo 10 (dez) nomes de domínio utilizando um único CNPJ. Para esse efeito, será levada em conta a possível existência de filiais, o que equivale a dizer que a instituição terá direito, além dos dez registros correspondentes à matriz, a tantos grupos de até dez registros quantas sejam as filiais cujo CNPJ se apresente.*

---

<sup>35</sup> No Brasil, responde por tais registros, conforme o disposto no art.1º da Resolução 002/98, de 15.04.1998, do Comitê Gestor do Brasil (CG), órgão cujas atribuições são previstas na Portaria Interministerial MC/MCT 147, de 31.05.1995- a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo (FAPESP).

**II** – todos os nomes registrados sob um CNPJ deverão estar sob o mesmo domínio de primeiro nível (DPN), salvo as seguintes exceções:

- a) temporariamente um CNPJ pode abrigar o mesmo conjunto de nomes em dois DPNs diferentes, quando se tratar da transição de um DPN para outro. Por exemplo, na transição do .com para o .ind , o requerente poderá manter funcionando o seu conjunto de domínios simultaneamente sob o .com para o .ind enquanto se processa a transição. O registro deverá prover um período de coexistência de 180 dias até que a transação se efetue. Findo este período, volta a valer a unicidade de DPN por CNPJ.
- b) Para estimular os provedores de serviço Internet a se cadastrarem sob o domínio .psi sem perda da funcionalidade simultânea sob o DPN .com , a coexistência entre o DPN .com e o DPN .psi será inicialmente por prazo indeterminado. Esta exceção aplica-se exclusivamente a coexistência dos DPNs .com e .psi” (sic).

Os sites que mais de perto nos interessam para o estudo da prestação de serviços via Internet, são aqueles agrupados no DPN .com, ou mais especificamente, aqueles cuja titularidade pertence às sociedades prestadoras de serviços, sejam civis ou comerciais. Eis o que dispõe o Anexo II da Resolução nº001/98:

**Artigo único.** Este anexo fixa os domínios de primeiro nível (DPNs) sob o domínio **.br**, válidos para o registro de nomes de domínio na rede eletrônica Internet do Brasil.

**§1º** Constituem domínios de primeiro nível (DPNs) sob o domínio **.br**

**I** – grupo pessoa jurídica:

(...)

.com , destinado a instituições comerciais. Exige-se o CNPJ.

Assim, depreende-se dos dispositivos acima transcritos que um *site* ou *e-mail*, registrados no Brasil sob determinado domínio, estariam sempre vinculados ao número de CNPJ do titular desse domínio

Com isso, seria possível vincular o meio virtual (*site* ou *e-mail*) a um estabelecimento físico localizado em território brasileiro.

Porém, como bem observado pelo jurista, MARCO AURÉLIO GRECO, ao tratar da tributação pelo ICMS de operações comerciais efetuada via Internet, “...o *site* é uma entidade tipicamente virtual que existe no âmbito

*informatizado da Internet; ele pode funcionar em equipamentos do próprio titular ou em equipamentos de outrem; sua operação pode ser in loco ou pode ser remota, sem a presença física de funcionários ou agentes do titular”.*<sup>36</sup>

Com isso, poderia ser difícil a identificação do estabelecimento responsável pela manutenção do *site* ou *e-mail*

No entanto, levando-se em conta a necessidade de que a titularidade do *site* ou do *e-mail* esteja identificada nos registros mantidos pela FAPESP, seria eliminada a possibilidade de se considerar estabelecimento prestador dos serviços aquele que responde, perante o titular do domínio, por sua manutenção.

Neste caso, o responsável, perante o titular do domínio, pela manutenção do *site* ou *e-mail* seria, na realidade, mero prestador de serviços de manutenção dos meios virtuais utilizados pelo titular do domínio, este sim o verdadeiro prestador de serviços via Internet.

### **3.3.1.1** *O local da prestação no caso dos serviços prestados via Internet.*

No início do item 3.3.1 nos referimos à possibilidade de ser o local da efetiva prestação dos serviços o lugar apto a sofrer a incidência do ISS. Posicionamo-nos a favor dessa interpretação.

Pois bem, conforme essa interpretação, local da prestação dos serviços seria aquele em que efetivamente se desenvolvessem as atividades profissionais destinadas à consecução dos serviços contratados.

No caso de serviços prestados via Internet, tomaremos como regra que o tomador dos serviços contrata a execução de tais serviços por meio do

---

<sup>36</sup> Op. cit. p.144.

*site* ou do *e-mail* mantido pelo prestador, cabendo a ele realizá-los no próprio site que mantém sob o seu domínio.

Tomemos como exemplo a prestação de um serviço de consultoria. Consideraremos que o prestador enviará o resultado de seu trabalho ao tomador, pelo próprio *e-mail* do *site* que está sob seu domínio.

Dessa forma, poderíamos utilizar o critério anteriormente descrito, na medida em que a efetiva prestação de serviços ocorreria normalmente, em local vinculado ao estabelecimento prestador via Internet.

Assim, adotando-se o critério de determinação do local do estabelecimento prestador dos serviços pela verificação do local em que se encontra fisicamente estabelecida a sociedade, teríamos que o ISS poderia ser exigido, sempre no município em que se encontrar o estabelecimento da sociedade sob cujo CNPJ se encontra registrado o portal B2B.

Isso porque, nesse caso, todas as atividades desenvolvidas no portal B2B estariam sendo realizadas, tão-somente, no espaço virtual ocupado por ele na Internet, espaço esse vinculado, necessariamente, a um estabelecimento físico detentor de seu domínio.

### **3.4 O comércio eletrônico e o Imposto de Renda**

A realidade do comércio eletrônico revela uma multiplicidade de transações internacionais, cuja velocidade muitas vezes dificulta a atividade fiscalizatória por parte dos poderes tributantes. A questão central se resume em duas indagações de suma importância: a) como tributar; b) quem deve tributar. A fim de tentar responder a essas questões utilizaremos dois princípios, e por fim analisaremos a tendência a ser seguida pelo direito brasileiro.

### 3.4.1 O princípio da residência e o estabelecimento permanente no comércio eletrônico

Já tivemos oportunidade de mencionar, quando da análise inicial do comércio eletrônico, que a existência de um mercado virtual, que não se encaixa no tradicional binômio nacional/não nacional. Com efeito, o mercado virtual, posto que intangível, não é inexistente: há rendimentos sendo produzidos e diversos Estados buscando a sua tributação.

Defendendo a tributação pelo Estado da residência, encontram-se os estudos presentemente sendo desenvolvidos no âmbito da OCDE. Em recente Seminário realizado pela ESAF (Escola Superior de Administração Fazendária) na cidade de Brasília sobre Comércio Eletrônico e Tributação, STEPHEN BUYDENS, Ministro da Finanças da Bélgica e representante da OCDE no evento, enfatizou estar em elaboração interna um relatório sobre a tributação do comércio eletrônico que leva em consideração o conceito de estabelecimento permanente, inserido no artigo 5º do modelo de acordos de bitributação da OCDE, às formas de comércio eletrônico.

A respeito desse posicionamento da OCDE, LUIS EDUARDO SCHOUERI escreve que:

*“...não causa surpresa a posição da OCDE, coerente com todo o histórico desenvolvimento da própria convenção, que atende aos interesses dos Estados que a compõem, via de regra exportadores de capitais. Os “princípios” que fundamentam a convenção modelo, como mostrado, concentram-se na tributação pelo Estado da residência, exigindo-se uma “residência” no Estado da fonte, por meio de um estabelecimento, para que o último Estado se veja legitimado a também tributar os rendimentos ali produzidos”.*

SCHOUERI ainda acrescenta que:

*“...a opção, efetuada no âmbito da OCDE e mesmo da ONU, pela tributação no Estado da residência do contribuinte, põe às claras dificuldades própria daquele sistema: como tributar rendimentos que nem sempre são dirigidos aos países dos investimentos. A exclusão da tributação na fonte dos rendimentos favorece o florescimento de empresas comerciais em paraísos fiscais”.*<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Luís Eduardo Schoueri, Imposto de Renda e o Comércio Eletrônico, in L. E. Schoueri (org). Internet: O Direito na era virtual



Tem razão o eminente jurista. Tratando-se de comércio eletrônico, onde a localização física do estabelecimento vendedor desempenha papel ainda mais insignificante, não é difícil conceber que com muito mais força se desenvolvam tais rotas. Enquanto nas formas tradicionais de comércio, pode-se acreditar que uma fiscalização rigorosa, aliada à cooperação internacional, possa prevenir excessos, tratando-se de comércio eletrônico, nem sempre a questão se resumirá à fiscalização, já que, afinal, muito menos evidências se terão de que rendimento não foi auferido legitimamente pela empresa situada no paraíso fiscal.

### **3.4.2 O comércio eletrônico e o princípio da fonte**

A fundamentação teórica da tributação pelo Estado da fonte do rendimento está localizada, em síntese, na circunstância de que naquele Estado se produziu a riqueza. O raciocínio parece prender-se à teoria do benefício ou da utilidade, que procurava justificar a tributação a partir dos benefícios oferecidos pelo Estado.

A par da teoria do benefício, surgiu outra, baseada na idéia do sacrifício. Aqui não se cogita de equivalência entre os benefícios oferecidos pelo Estado e o montante da tributação, desenvolvendo-se em vez disso, a idéia de que todos devem pagar pelas despesas comuns, sendo levada em consideração a capacidade individual de pagamento (princípio da capacidade contributiva). O "sacrifício" aqui surge sob nova forma. Não se trata mais da circunstância de um rendimento haver sido produzido sob o manto protetor do Estado (enfoque do benefício), mas de ele ser pago com recursos provenientes do Estado (enfoque do pagamento).

A evolução, de fonte de produção a fonte de pagamento, também mostra a sua utilidade, quando se reflete acerca do tema do comércio

eletrônico. Isso porque, a legislação baseada na fonte no conceito de fonte de produção impõe, como condição prévia à tributação, que se afira em que local foi produzido o rendimento. Em termos de transações eletrônicas, a tarefa se revela difícil já que o próprio conceito de produção de rendimento fica extremamente diluído.

Decorre daí a importância da adoção do conceito de fonte de pagamento, que tem a seu favor a maior simplicidade em sua determinação, já que não se indaga quem produziu o rendimento, mas quem foi que o pagou.

### **3.4.3 A tributação do comércio eletrônico no direito brasileiro: tendência**

Nos termos da legislação brasileira, considera-se pessoa jurídica sujeita à tributação dos lucros, não só aquela domiciliada no País, mas também as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior, e os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País.<sup>38</sup> A legislação tributária impõem aos não residentes que atuam no País, seja diretamente (por meio de filiais), seja indiretamente (por comissários), não a tributação de rendimentos, mas a do próprio lucro auferido no País, apurado contabilmente<sup>39</sup>. Em caso de não ser possível a determinação do lucro a partir de critérios de balanço, recorre-se subsidiariamente, ao arbitramento.

Apenas do exame do regime legal adotado, já se nota que o legislador pátrio, ao desenhar os limites da incidência do imposto brasileiro, não se fixou na existência de um estabelecimento permanente no País, buscando, isso sim,

---

<sup>38</sup> Conforme art.147 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda.

<sup>39</sup> Conforme arts.397 e 398 do RIR/99.

um negócio aqui gerado. A existência de um estabelecimento (caso de filiais) é apenas incidental, já que mesmo na ausência dele, a pessoa jurídica estrangeira se submete ao imposto brasileiro, quando atua indiretamente no País, por meio de seu comissário, ou quando se vale de seu agente ou representante. Ao mesmo tempo, nota-se que a conexão escolhida pelo legislador para reputar a venda realizada no País é a existência de uma pessoa (estabelecimento, comissário ou representante) que esteja localizada fisicamente no território nacional.

A separação entre residentes e não residentes, para fins de tributação pelo imposto de renda, apenas faz sentido quando se encontra um fundamento constitucional para impor tratamento diverso a uns e outros. A matriz, nesse caso, encontra-se no princípio da igualdade.

Desenham-se, assim, três regimes: a) aos residentes, que submetem à tributação todo o seu lucro, onde quer que seja produzido e seja qual for a fonte pagadora; b) aos não residentes que aqui não atuam, que sofrem a tributação dos rendimentos (não do lucro), cuja fonte pagadora seja nacional (não importando onde foram produzidos); c) aos não residentes atuando no país, que se submetem à tributação do lucro (não rendimento) produzido no País (qualquer que seja a fonte pagadora).

No mundo do comércio eletrônico, verifica-se que empresas domiciliadas no exterior passam a atuar diretamente em igualdade de condições com as empresas brasileiras, independentemente da presença física de representante algum no Brasil. Aceitando-se a existência de um mercado virtual, que não é propriamente nacional e nem internacional, nele atuam em igualdade de condições residentes e não residentes, já que ao consumidor se oferecem produtos e serviços, ao alcance de seu *mouse*, não lhe sendo dado saber, com certeza, a proveniência dos produtos oferecidos. Nesse sentido, surge a questão da constitucionalidade do tratamento diferenciado, baseado exclusivamente na residência do contribuinte: por qual motivo o contribuinte

exclusivamente na residência do contribuinte: por qual motivo o contribuinte residente no País é tributado com base em sua renda líquida, deduzindo todos os custos e despesas necessários à formação do lucro, enquanto o não residente submete a tributação o rendimento bruto, de fonte pagadora brasileira?

Estamos diante de um paradoxo, porque se verifica que a presença física no País não é critério suficiente para distinguir situações que mereçam tratamento tributário diverso. Faz-se, portanto, necessário a busca de outro critério para a separação dos negócios celebrados no país ou no exterior.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI, vislumbra a possibilidade de adotar-se como critério diferenciador o lugar da constituição da obrigação: obrigações constituídas no País implicam negócios aqui celebrados, sujeitando-se à tributação dos lucros, como os residentes; obrigações constituídas no exterior, por refletir negócios celebrados em condições diversas, podem receber outro tratamento tributário.<sup>40</sup>

Por sua vez, o lugar da constituição da obrigação se rege pelo artigo 9º, parágrafo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei n. 4657, de 04 de setembro de 1942: *“a obrigação resultante do contrato reputa-se constituída no lugar em que residir o proponente”*.

Chega-se ,então, ao seguinte critério diferenciador: residindo o proponente no País, o lucro da transação deve ser tributado, como qualquer outro negócio celebrado neste mercado.

Agora resta-nos saber aonde reside o proponente numa transação típica de comércio eletrônico. Será o proponente aquele que coloca os seus produtos à venda em seu *site* ou o comprador que o acessa? Entendemos que a proposta se concretiza quando um interessado acessa o *site* e escolhendo o bem, manifesta a vontade de adquiri-lo. Isso fica claro quando se cogita do caso em que o comerciante expõe uma mercadoria à venda e

---

<sup>40</sup> Luis Eduardo Schoueri, op. cit. p, 53

simultaneamente dois indivíduos ingressam na loja e manifestam a sua vontade de ser proprietários da mercadoria. Pode ocorrer de o lojista só ter uma mercadoria à venda, justamente aquela exposta. Se fossemos considerar que a mera colocação da mercadoria exposta seja uma proposta, o lojista ficaria obrigado por dois contratos, quando nunca pretendeu estar em tal situação jurídica.

Conclui-se, daí que é o País onde reside aquele que acessa o *site*, que deve tributar o rendimento produzido no comércio eletrônico. Essa solução traz a seu favor, de um lado, a vantagem de atender aos reclamos dos defensores da teoria da fonte de produção e da fonte de pagamento e, de outro, reduzir os riscos da bitributação ou de não tributação, que poderiam decorrer de uma tributação pelo Estado da residência.

## **CONCLUSÃO**

Como ressaltou BILL GATES, estamos no início de uma era empolgante. As pessoas querem compreender de que forma a Era da Informática vai criar um futuro diferente.<sup>1</sup>

Resta evidente que o surgimento da rede mundial de computadores, no âmbito do comércio, vem trazendo sensíveis e expressivas mudanças no comportamento da sociedade. Agora já é possível a aquisição de produtos e serviços com maior rapidez e na maioria das vezes a um custo mais baixo que no comércio tradicional.

Procuramos demonstrar no presente trabalho que o Direito não está avesso a essas mudanças. Especificamente no âmbito do Direito Tributário o crescimento do comércio eletrônico, através da Internet, faz surgir alguma polêmica quanto à ocorrência ou não do "fato gerador" nas aquisições de bens e serviços por esse meio, principalmente, no momento em que a moderna doutrina passa a questionar conceitos tradicionais, como o de mercadoria, bens incorpóreos e bens corpóreos.

Nossa legislação ainda não está preparada para responder a todos esses questionamentos. A doutrina também não é unânime ao analisá-los. Entendemos que caberá inicialmente aos doutrinadores e aplicadores do Direito equacionar essas questões. Posteriormente caberá ao Congresso Nacional cumprindo o seu papel constitucionalmente atribuído encontrar a norma mais apropriada para tal.

Fala-se em uma reforma constitucional para inserir impostos sobre o *download*. Tivemos a oportunidade de posicionar-mo-nos contra tal prática no presente trabalho. Somos de opinião que só os tributos já existentes deveriam continuar a ser aplicados ao comércio realizado via rede. A tributação do comércio eletrônico na Internet deve ajustar-se aos princípios

---

<sup>1</sup> Bill Gates. A estrada do futuro, p.308

básicos das normas internacionais, impedindo sistemas contraditórios entre as nações, evitando a bitributação e a criação de mais paraísos fiscais. Além do mais, é sabido por todos que os impostos que temos previstos em nosso ordenamento jurídico são suficientes e já demasiados para a criação de outros. Tal previsão só faria aumentar ainda mais a desproporção abissal existente entre a capacidade financeira da população e os interesses arrecadadores do governo.

Tais opiniões não são em nada inovadoras. Apenas estão de acordo com o pensamento da maioria da população que paga mais impostos do que sua real capacidade econômica.

Apesar de algumas considerações restritivas impostas por nós, principalmente ao estudarmos o ISS, esperamos que com nossas modestas opiniões lançadas no decorrer de nosso estudo, pudemos de alguma forma ter contribuído para que esse novo e fascinante mundo do comércio eletrônico e sua tributação possa ser alvo de estudos mais profundos e completos.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do estabelecimento comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1969.

BRASIL, Ângela Bittencourt. **Informática jurídica: o ciberdireito**. Rio de Janeiro: Selo Juris Doctor, 2000.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Regra matriz do ICM**. São Paulo, 1981. Tese (Livre docência) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 17. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DICIONÁRIO DE INFORMÁTICA. <http://www.ueh.hpg.com.br/dicionario.htm>

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Sigilo de dados: o direito a privacidade e os limites da ação fiscalizadora do Estado**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas n.1, p.148.

GATES, Bill. **A estrada do futuro**. 2.ed., São Paulo: Cia das Letras, 1995.

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



JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**, São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e prática**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 1996.

MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto sobre serviço de comunicação**. São Paulo: Malheiros, 1996.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro, volume 5, parte I**. São Paulo: Freitas Bastos, 1955.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 1998.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

OLIVO, Luís Carlos Cancellier de. **Direito e internet: a regulamentação do ciberespaço**. Florianópolis: UFSC, 1999.

SHOUERI, Luiz Eduardo (org). **Internet: o direito na era virtual. Luiz Eduardo Schoueri: O comércio eletrônico e o imposto de renda. Edison Carlos Fernandes: Mercado virtual comum do sul. Guilherme Cezaroti: Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via Internet. Emerson Drigo da Silva: Aspecto Espacial da**

***Incidência sobre serviços prestados via Internet.***São Paulo: Lacaz Martins, Halembach, Pereira Neto, Gurevich e Shoueri advogados, 2000.