

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCIANA DEL CLARO ROMANÓ

TRIBUTAÇÃO E COMÉRCIO ELETRÔNICO

CURITIBA

2011

LUCIANA DEL CLARO ROMANÓ

TRIBUTAÇÃO E COMÉRCIO ELETRÔNICO

Monografia apresentada como requisito à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

2011

RESUMO

O desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação e o aumento da sua utilização, implicando a eliminação de etapas intermediárias e possibilitando acesso a um mercado maior, tanto para fornecedores como para consumidores, impulsionaram o crescimento do chamado comércio eletrônico. Na verdade o que se entende por comércio eletrônico é um conjunto de atividades, tanto novas como antigas, que engloba o comércio propriamente dito, prestações de serviços e das mais diversas utilidades. Diante de tal fenômeno e do seu potencial como gerador de riquezas, o Direito Tributário precisa ser atuante. Inclusive em razão da equidade entre os negócios da rede e dos negócios tradicionais. É premente a necessidade de discutir conceitos como mercadoria, prestação de serviço e estabelecimento permanente, bem como a proteção de dados e a privacidade dos usuários. Sabe-se que a aplicação do Direito obedece ao princípio da legalidade e que existem limites para a interpretação e aplicação das leis que devem ser respeitados. Por isso, é preciso definir se a legislação vigente pode ser aplicada aos negócios realizados na Internet diretamente como está ou se existe a necessidade de alteração. Foram pesquisados livros e artigos sobre a Internet e a sociedade informacional, sobre o comércio eletrônico, sobre o ICMS e ISS e literatura consagrada sobre o Direito Tributário. Da comparação e do estudo conclui-se que não há decisão definitiva nem mesmo sobre as questões que vem sendo discutidas por mais tempo, como a tributação do provimento de acesso à Internet e a tributação do software. Conclui-se que o campo de atuação em questão exige a rediscussão constante dos conceitos porque as mudanças ocorrem constante e rapidamente.

Palavras-chave: tecnologias de informação e comunicação. Mercadoria. Prestação de serviços. Princípio da legalidade. ICMS. ISS.

ABSTRACT

The development of information and communication technologies and their increased use, resulting in the elimination of intermediate steps and enabling access to a wider market, both for suppliers and for consumers, spurred the growth of so-called e-commerce. Actually, what is meant by electronic commerce is a set of activities, both new and old, which includes the trade itself, services and different utilities. In face of this phenomenon and its potential as a generator of wealth, the taxation law needs to be active. Even on grounds of equity between the business network and traditional business. It is an urgent need to discuss concepts such as commodities, service and permanent establishment, as well as data protection and privacy of users. It is known that the application of the law follows the principle of legality and that there are limits to the interpretation and enforcement of laws that must be respected. Therefore it is necessary to confirm whether legislation can be applied to business conducted over the Internet directly as it is, or, if there is a need for change. The present work is based on books and articles about the Internet and the information society, about electronic commerce, ICMS and ISS and the classic literature on taxation law. Comparison and study concludes that there is not even a final decision on the issues that have been discussed for more time, as the taxation of Internet access provision and taxation of software. We conclude that the scene in question requires constant re-discussion of the concepts because changes occur constantly and rapidly.

Key-words: information and communication technologies; Commodities. Services. Principle of legality. ICMS. ISS.

Dedico este trabalho àqueles que não deixaram de acreditar em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus familiares, mães, pais e avós, pelo apoio e paciência, e, principalmente à Giovana e à Lorena, minhas fontes de inspiração, e ao Hercílio, que nunca desiste.

Agradeço aos verdadeiros Professores, em especial à Professora Betina, pela dedicação e interesse.

Agradeço aos amigos pelos preciosos conselhos.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	CRESCIMENTO EM IMPORTÂNCIA DA INTERNET NA VIDA DAS PESSOAS	9
3	IDENTIFICAÇÃO E LOCALIZAÇÃO DOS USUÁRIOS	13
4	O COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	17
5	INCIDÊNCIA DO ICMS E DO ISS	19
5.1	Tributação do provimento de acesso e tributação do <i>software</i>	19
5.2	Integridade das informações e a questão da privacidade	21
5.3	Mercadoria e prestação de serviços.....	24
6	APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO AMBIENTE DA INTERNET	26
6.1	Doutrina.....	26
6.2	Jurisprudência	30
7	ESTUDOS E RESOLUÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM OUTROS PAÍSES.....	33
8	CONCLUSÃO	36
	BIBLIOGRAFIA	38
	OBRAS CONSULTADAS.....	40

1 INTRODUÇÃO

A Internet ocupa cada vez mais espaço na vida das pessoas. No Brasil, apesar das limitações de acesso, o número de usuários não para de crescer. Além de ser uma ferramenta de comunicação, tornou-se espaço importante de convívio social e se consolida como um ambiente comercial muito atrativo tanto para consumidores como para fornecedores. No país, a principal fonte de receitas relacionadas à Internet ainda é o serviço de provimento de acesso. Ou seja, quem mais fatura no setor ainda são as empresas de infraestrutura de acesso. Mas o chamado comércio eletrônico cresce exponencialmente, e por comércio, neste caso, entenda-se uma enorme gama de produtos e serviços que não se encaixam perfeitamente nos conceitos de comércio e prestação de serviços do chamado mundo real.

Logo à primeira vista vislumbram-se os desafios que esse ambiente apresenta ao Direito Tributário. O ambiente virtual dificulta a localização geográfica dos seus usuários, portanto, domicílio e estabelecimento comercial, por exemplo, não se identificam com facilidade. A identificação dos próprios usuários não é tarefa simples. Outra complicação consiste na classificação de determinada transação econômica como comércio ou prestação de serviços. Além disso, a veracidade das informações e a autenticidade dos documentos que circulam pela rede também são difíceis de serem determinados. Outra questão que não se pode deixar de mencionar é a dificuldade de obter informações de interesse fiscal sem ferir a privacidade dos usuários.

Diante do quadro, observa-se que para uma eficaz aplicação do Direito Tributário no ambiente da Internet, é preciso enfrentar duas ordens de questões: a aplicação da legislação existente de maneira eficiente e a necessidade ou não de legislação específica para a realidade que se apresenta. No primeiro caso, um exemplo bastante explicativo é o da importação de mercadorias da China através dos sítios de comércio eletrônico em quantidade tão grande de produtos que a fiscalização acaba se dando por amostragem, sendo que muitos produtos acabam

não sendo tributados, independente do seu valor ou importância. No segundo caso, pode-se dar o exemplo do comércio de bens ou serviços diretamente pela rede, através de *downloads*. A legislação existente não abarca o conceito de mercadoria intangível. Além disso, nesses casos, nem sempre se trata de comércio ou prestação de serviços, mas sim de operação mista que envolve prestação de dar e de fazer.

O presente trabalho pretende tratar do que foi apresentado acima com base na bibliografia obrigatória básica do Direito Tributário, ou seja, nos seus conceitos e definições, e também dos artigos mais específicos sobre o tema da tributação na Internet, fazendo um panorama geral do que tem sido discutido até hoje.

2 CRESCIMENTO EM IMPORTÂNCIA DA INTERNET NA VIDA DAS PESSOAS

Além do crescimento da quantidade de tempo despendido na utilização da Internet e suas diversas aplicações, desde o chamado correio eletrônico até a realização de operações bancárias, passando pelo trabalho *on line*, a rede ganha importância enquanto rede de informações. É que, nos dias de hoje, a informação em si pode agregar mais valor do que outros fatores considerados estratégicos, como localização, domínio das matérias primas de produção, reserva de força de trabalho ou mesmo o capital. A apropriação das tecnologias pela sociedade envolve não apenas o aspecto da técnica, mas de relevância social, sendo determinante de um novo conceito de cidadania, em um espaço onde as informações sobre os acontecimentos são instantâneas. Sem informação as pessoas não tem conhecimento dos seus direitos e de como assegurá-los. O acesso à informação é o direito a um bem público.¹

A hoje chamada "sociedade informacional" em que vivemos substituiu, progressivamente, o paradigma técnico-industrial baseado nos conceitos teyloristas e fordistas de gerenciamento, por um novo tipo de organização social da produção, onde uma das características mais importantes é o aumento contínuo da participação no valor agregado, impulsionado pela informação especializada. A consequência disso é a perda gradativa da força de trabalho como o aspecto dominante do processo produtivo, "a ponto de, numa situação limite, o mercado de trabalho deixar de ser integrado apenas por empregados e empregadores, passando a ser constituído essencialmente por mercadorias e serviços, e de o capital e o trabalho não mais se confrontarem como classes antagonicas, mas como comerciantes.

Embora não realize uma avaliação aprofundada e crítica sobre a chamada "nova-economia", como o faz José Eduardo Faria, atendo-se mais ao aspecto administrativo e de oportunidades do ponto de vista empresarial, ALBERTIN alinhava algumas características que a diferenciam da velha economia, tais como: o conhecimento, embasado na tecnologia da informação; a digitalização, que substitui os meios físicos de informação; a virtualização, onde características físicas tornam-se virtuais; a interconexão em redes, a desintermediação, com a consequente eliminação de intermediários; a convergência entre computação, comunicação e conteúdo; inovação, onde a imaginação humana é a principal fonte de valor; proximidade de informações; globalização e dissonância, onde ressaltam

¹ SILVEIRA, Sérgio Amador da. (Org.). **Cidadania e redes digitais**. 1. ed. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil: Maracá – Educação e Tecnologia, 2010.

aspectos sociais em conflito, com a produção movendo-se do chão da fábrica para as mentes dos trabalhadores de conhecimento.²

Diversas pesquisas mostram crescimento da inclusão digital e da conectividade no Brasil. Assim como a distribuição (ou concentração) de renda, o acesso à tecnologia está concentrado nas classes média e alta e nas regiões mais desenvolvidas economicamente, no caso, sudeste e sul do país. Estudiosos afirmam que o preço da exclusão digital é muito alto, ou seja, é grave ficar de fora da rede. Por isso a necessidade de investimentos governamentais na infraestrutura de acesso à Internet.³ Como já foi citado anteriormente, a informação é o item base do desenvolvimento das pessoas, empresas e países no panorama econômico da atualidade.

A capacidade contributiva dos usuários da rede tende a ser maior, por representarem a população de mais alta renda. Dessa forma, a manifestação de riqueza que se passa neste meio não pode ficar livre de tributação, sob pena de agravar desigualdades já existentes. Pode-se invocar nesse caso o princípio da isonomia. Segundo Luciano Amaro:

Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir[...]. Cabe, por fim, anotar que a igualdade é uma garantia do indivíduo e não do Estado. Assim, se diante de duas situações que merecem igual tratamento, a lei exigir tributo somente na primeira situação, não cabe à administração fiscal, com base no princípio comentado, tributar ambas as situações; compete ao indivíduo que se ligue à situação tributada contestar o gravame que lhe esteja sendo cobrado com desrespeito ao princípio constitucional. Não pode a analogia ser invocada pela administração para exigir o tributo na situação não prevista (CTN, art. 108, §1º).⁴

² BARASUOL, Eliana Mara Soares. Incidência do ICMS no comércio eletrônico.

³ Portanto nos últimos anos houve um crescimento considerável da proporção de domicílios com microcomputador e internet no Brasil Metropolitano. Por outro lado, quase 54% dos domicílios continuavam sem ter microcomputador em 2009. E dos domicílios que tinham computador, mais de 15% ainda estava sem internet. A pesquisa mostrou que o mais grave, no entanto, é que esses percentuais não se distribuem uniformemente pelas diferentes camadas sociais; há grandes desigualdades nas oportunidades de acesso a essas tecnologias. Analisando em termos de distância entre os setores mais ricos e mais pobres da população, o acesso as TICs ainda é bem maior nos grupos de renda mais alta dos domicílios metropolitanos. Segundo os gráficos abaixo, no ano de 2001 59,6% dos domicílios no quintil mais rico da população (Q5) possuíam computadores; em 2009 esse percentual subiu para 86,3%. Para o quintil mais pobre (Q1) esses percentuais ficaram em 1,6% em 2001 e 13,6% em 2009. Com relação ao acesso à Internet – dada a posse de computador - também é possível notar grandes desigualdades. Em 2001, 81,2% dos domicílios no quintil mais rico da população, que possuíam computador, tinham também acesso a internet (gráfico abaixo); em 2009 esse percentual subiu para 93,8%. Para o quintil mais pobre esses percentuais ficaram em 58% em 2001 e 63,7% em 2009. *In*: INSTITUTO NACIONAL DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA. Observatório das Metrôpoles. **Desigualdade digital nas metrôpoles**. Disponível em: <http://web.observatoriodasmetrosoles.net/index.php?option=com_k2&view=item&id=52%3Adesigualdade-digital-nas-metr%C3%B3poles&Itemid=164&lang=pt>. Acesso em: 10/2011.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 136

O preceito é destinado ao legislador. Se a lei não for expressa quanto à incidência do tributo não cabe à administração aplicar a legislação por analogia. Se a operação econômica realizada através da Internet se subsume a alguma hipótese de incidência, pode ser tributada, mas se houver necessidade de adequação dos conceitos, não pode ser tributada. Adiante, será aprofundada a questão da legalidade estrita e do respeito à divisão de competências que tanto gera discussões quanto à necessidade de adequação da legislação existente.

No mesmo sentido, preocupada com a isonomia, Flávia de Vasconcellos Lanari, em seu livro sobre o tema do comércio eletrônico, afirma que “é preciso garantir que os tributos incidentes sobre o comércio tradicional também incidam sobre o comércio eletrônico direto, assegurando, assim, tratamento fiscal igualitário para que nenhum dos dois seja beneficiado ou prejudicado.”⁵ Complementa a autora, destacando o potencial da economia digital:

Compreender a dimensão desse fenômeno, inclusive no plano econômico, é difícil para a maioria das pessoas, que ainda não concebem a informação como trabalho e verbo – processamento, transformação e retransmissão -, mas apenas como elemento substantivo e passivo. Não obstante, a humanidade sempre produziu informação de ambas as espécies. E a informação como trabalho é central na economia informacional do século XXI, determinante de custos, preço e eficiência, correspondendo, portanto, a uma relevante porção do que será comprado, vendido e também vá circular por meio de tradicionais formas passivas, como texto, imagem e áudio. Nesse sentido, a Internet está provocando o desenvolvimento de um novo setor da economia, constituído de bens e serviços que nunca tomam forma tangível, sendo adquiridos, entregues e até consumidos na própria rede. Também é fabuloso o incremento do comércio remoto, ou à distância, em função da Internet. De todas as partes do mundo produtos e serviços tradicionais são divulgados, encomendados e comprados por meios eletrônicos, sendo entregues em formato tangível.⁶

E, para que o Brasil não fique à margem desse novo setor da economia, além de investimentos em infraestrutura, é necessário que a legislação tributária esteja em harmonia com as legislações de outros países, de sorte que nem se torne um entrave às atividades e não seja protecionista demais ou de menos. Ao mesmo tempo, deve-se proporcionar ampla possibilidade de participação da sociedade,

⁵ LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p. 172.

⁶ LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p. 74.

evitando que se reproduza em ambiente virtual a desigualdade econômica da população. Segundo Lanari:

O sucesso competitivo, ao revés, está relacionado ao grau de articulação de diferentes ingredientes. E, mais, a capacidade tecnológica também está relacionada a complexos produtivos que interagem de forma global, via redes de telecomunicações/transportes, não se tratando de um atributo de empresas individuais. Destarte, o que se compreende por capacidade tecnológica é muito mais que *know-how* e nesse sentido não consubstancia pressuposto para o desenvolvimento. Como compreendida na sociedade informacional, a capacidade tecnológica, pelo contrário, pressupõe um alto estágio de desenvolvimento.⁷

Ou seja, para o país alcançar um grau de desenvolvimento, é preciso atender às demandas de diversas áreas que estão com uma defasagem histórica, cite-se somente, educação, estrutura de transportes e estrutura de comunicações

A mais nova tendência para utilização da Internet é através dos telefones celulares. Como consequência, o comércio eletrônico deve acompanhar a migração para os mesmos dispositivos. Para o sucesso dos empreendimentos no setor é necessário que sejam feitos investimentos para fomentar os serviços de telefonia móvel.

⁷ LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p. 117.

3 IDENTIFICAÇÃO E LOCALIZAÇÃO DOS USUÁRIOS

A utilização da Internet desconsidera fronteiras ou endereços físicos. Ao mesmo tempo, seus usuários podem ser quase anônimos. O uso da rede possibilita a dispensa de etapas intermediárias de contato, por exemplo, entre fornecedor e consumidor. Trabalhando em sua própria casa, uma pessoa pode estar prestando serviço para uma empresa do outro lado do planeta. Também é possível a aquisição de uma enorme variedade de produtos de todas as partes do mundo sem a necessidade de sair de casa. Mesmo possuindo um sítio, uma marca, e às vezes, até uma referência a um endereço físico, não é fácil identificar um CNPJ, por exemplo, por detrás de uma empresa estabelecida no ambiente virtual. Que dirá identificar, para efeitos de tributação, um profissional autônomo que atue prestando serviços totalmente através da Internet.

Na prática, estas questões levam a reflexões relativas a conceitos fundamentais para a incidência da legislação tributária, como o conceito de estabelecimento permanente e de sede da empresa ou local da prestação de serviço. Segundo Lanari:

Entretanto, as circunstâncias da chamada Nova Economia, mormente a definição das redes de computadores, em especial a Internet, como espaço de intercâmbio e interação, com a conseqüente transposição para esse ambiente da sede do comércio internacional, ameaçam as fórmulas tradicionais de tributação, que são adequadas à economia da era industrial, de produção e consumo de bens corpóreos, de comércio realizado em local e tempo acurados, de sujeitos econômicos facilmente identificáveis.⁸

Tais questões refletem também na questão da soberania, visto que a idéia de fronteira resta obsoleta.

Como uma possível solução, ou para atenuar os problemas, cogitou-se a idéia de uma prévia inscrição fiscal para o funcionamento de sítios que realizassem operações econômicas, como assinala, por exemplo, Marco Aurelio Greco:

A autenticação fiscal consistiria em exigir que um site, em que se prestasse um serviço, ou vendessem mercadorias, estivesse previamente autenticado

⁸ LANARI, Flávia de Vasconcelos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p.123.

por um agente, oficial ou semioficial, que garantiria que aquele que se apresenta é efetivamente quem diz que é.⁹

O mesmo autor questiona se a Internet seria um ambiente público ou privado. Conforme o entendimento que se tenha, varia a amplitude dos poderes de fiscalização. Ou seja, se a Internet for considerada um ambiente público o fisco teria acesso a todo tipo de mensagens e dados, segundo o autor, isso seria um tipo de censura. Se a Internet for considerada um ambiente privado, a atuação do fisco estaria sujeita às limitações decorrentes da garantia de sigilo das comunicações, conforme o art. 5º, XII da Constituição Federal. Mas existe ainda a possibilidade de se considerar o ambiente da Internet como um misto entre público e privado. Neste caso, afirma o autor, ocorreria um conflito de valores, entre o interesse fiscal e o sigilo e a privacidade. A União Europeia, em sua Recomendação nº 3 de 1997, definiu critérios para o ambiente da Internet como a utilização dos mesmos princípios e critérios gerais aplicáveis em outros campos, as restrições legais a direitos individuais não podem ser maiores na Internet do que em outros ambientes e a proporcionalidade das restrições em função de outros objetivos públicos relevantes.¹⁰

Stefano Rodotà¹¹ observa que para as questões que surgem com a utilização da rede, muitas vezes, não há legislação específica e a regulação fica por conta de códigos de conduta fundados nos valores e responsabilidades dos usuários. Para o autor, apenas códigos baseados na ética não são suficientes para assegurar os direitos fundamentais dos indivíduos no ambiente da Internet. Rodotà ressalta o caráter de liberdade que paira na rede e afirma que apenas impor uma legislação não é o ideal, mas que regras construídas conforme os códigos de conduta e discutidas como nas convenções internacionais precisam ser criadas. Ainda para o autor, a privacidade e a liberdade estão conectadas de maneira que proteger os

⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p.66.

¹⁰ UNIÃO EUROPEIA. Recomendação nº 3 de 1997. Comunicação da comissão ao conselho, ao parlamento europeu, ao comité económico e social e ao comité das regiões. Criar uma Sociedade da Informação mais segura reforçando a segurança das infra-estruturas de informação e lutando contra a cibercriminalidade. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0890:PT:HTML>>. Acesso em 11/2011.

¹¹ RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade de vigilância**: A privacidade hoje. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

dados pessoais significa proteger o indivíduo no sentido de não reduzir a sua identidade aos seus próprios dados.

Uma análise mais aprofundada sobre a proteção da privacidade e a fiscalização se encontra no item 4, sobre a atuação do fisco.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil criou o domicílio tributário eletrônico para os processos administrativos, facilitando as intimações e o acompanhamento dos processos através de consultas. Além disso, está em fase final de implantação, a certificação digital obrigatória para entrega de declarações e demonstrativos, a qual não se aplica, ainda, apenas para as empresas optantes pelo Simples. A tecnologia pode contribuir para a fiscalização das operações realizadas por meio eletrônico. A grande dificuldade é fazer a separação dos dados relevantes para essa fiscalização, para que a privacidade dos usuários da rede não seja comprometida.

Os pagamentos efetuados pela Internet são, em sua maioria, através de boletos bancários ou cartões de crédito. Por isso pensou-se em eleger os operadores financeiros como responsáveis tributários, já que os mesmos possuem acesso às informações sobre a circulação de valores pela rede. Cabe então, não apenas uma análise da possibilidade legal, mas também tecnológica de tal sugestão. Sabe-se que para ser eleito responsável é necessário haver algum tipo de vínculo com o fato gerador. Segundo Luciano Amaro, a eleição de um responsável tributário decorre de razões que vão desde a conveniência até a necessidade:

Porém, mais do que isso, deve-se dizer que também não é *qualquer tipo de vínculo* com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, *fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso*.¹²

O comércio eletrônico pode criar situações interessantes, como por exemplo, nos sítios de leilões, como o Mercado Livre. Nesses sítios, que funcionam como uma espécie de anúncios classificados, o vendedor expõe seu produto, que pode ser novo ou usado, e escolhe a modalidade de comercialização. Ou determina um preço fixo ou um lance mínimo, num leilão. Sabe-se que uma das características do *e-commerce* é a eliminação de intermediários entre fornecedores e compradores. Nesses casos, porém, ocorre o inverso. O vendedor pode anunciar um determinado

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 312.

produto, com um preço abaixo do praticado no mercado brasileiro. Se houver interessado, esse vendedor adquire o tal produto de um sítio de comércio da China, por preço ainda menor, envia o produto diretamente da China para aquele seu comprador e com frete gratuito.

4 O COMÉRCIO ELETRÔNICO

O chamado comumente comércio eletrônico refere-se, na verdade, ao comércio propriamente dito, mas também aos serviços prestados na Internet, sendo que a dicotomia comércio ou serviço nem sempre se verifica neste ambiente. Para Marco Aurelio Greco, verificam-se dois tipos de comércio eletrônico: o de bens incorpóreos e o de bens corpóreos através de meios eletrônicos.¹³ De maneira semelhante, Lanari distingue o comércio eletrônico (incluindo a prestação de serviços) em comércio direto e indireto:

Tratando-se de comércio eletrônico da compra e venda de bens e serviços, abrange dois tipos de negócios, que se distinguem pelo modo de disponibilização do objeto comercializado, e são classificados como comércio eletrônico direto e comércio eletrônico indireto. Por comércio eletrônico indireto (ou impróprio) entende-se que a Internet funciona como meio de promoção, oferta e até aceitação de produtos e serviços que, entretanto, são entregues, postos à disposição ou fornecidos de modo tradicional: em formato tangível e via contato pessoal. Comércio eletrônico direto (próprio), por seu turno, é aquele que envolve a transação de bens e serviços que são promovidos, adquiridos e *entregues* por meios eletrônicos ou digitais – vale dizer, em formato intangível. Um mesmo produto, note-se, pode constituir objeto tanto do comércio eletrônico direto como do comércio eletrônico indireto, conforme o meio de disponibilização desejado pelo consumidor, como é o caso da música, dos jogos eletrônicos e dos programas de computador, que podem ser adquiridos em suporte físico como em um CD ou como seqüência de 0s (*zeros*) e 1s (*uns*) – bits - , para serem armazenados na memória de um computador.¹⁴

Inferre-se do exposto que o comércio eletrônico engloba formas tradicionais de comércio e formas novas. Outra classificação para o comércio eletrônico é a que considera os sujeitos envolvidos: *B2B*, *B2C* e *C2C*, respectivamente *business to business*, *business to consumer* e *consumer to consumer*. Os negócios entre empresas consistem resumidamente na partilha de informações, tendo como resultados, entre outros, a colaboração com fornecedores e atuação conjunta com os concorrentes no mercado. Os negócios entre empresas e consumidor final são o comércio propriamente dito e a prestação de serviços. E entre consumidores podem se estabelecer relações diretas como os leilões *on line*, que são intermediados por empresas como Ebay e Mercado Livre.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁴ LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005. p. 80.

Os negócios não surgem repentinamente, sendo que a evolução das operações econômicas vem acompanhando o desenvolvimento das tecnologias informacionais. Um exemplo emblemático de negócio totalmente voltado ao comércio através da Internet é a *amazon.com*.

Em pouco mais de dez anos, a *Amazon*, *amazon.com*, aumentou seu volume de negócios em quase 20 vezes. Além disso, os negócios vem crescendo a taxas superiores a 50% ao ano. No início, uma livraria virtual, depois passou a comercializar diversos produtos, tornando-se um verdadeiro *shopping center*, a venda de livros virtuais aumentou e a empresa passou a investir também no mercado de aplicações móveis e dispositivos de informatização pessoal (como os *tablets*). Tudo isso é representativo do comércio eletrônico dito indireto, mas a mais nova tendência é o oferecimento de infraestrutura e serviços computacionais e de informação na internet, os *amazon web services*, ou seja, a empresa agora investe com seu peso no comércio eletrônico direto.¹⁵ Como observa Aldemario Castro, a sociedade da informação tem como característica mais atual a separação entre a informação e seu substrato material.¹⁶ Outro exemplo que pode ilustrar a afirmação é a notícia de que a Encyclopaedia Britannica disponibiliza seu conteúdo através do *i Pad*, mediante o pagamento de uma pequena taxa mensal. No caso, trata-se de livro, que é imune, de qualquer sorte, mas percebe-se a confusão entre os conceitos de prestação de serviços e comércio de mercadorias.

A separação entre a informação e o substrato físico pode ser convertida com o uso da tecnologia, o chamado *direct digital manufacturing*. Os projetos digitais de desenho, imagens, podem ser impressos em impressoras de três dimensões. Apesar de ser uma tecnologia muito cara para o público em geral, é utilizada pela indústria, como por exemplo, de calçados, para a confecção de maquetes e também na medicina. O que significa que, em um momento futuro, o comércio pode acontecer sem a entrega da coisa, mas apenas através da transmissão do seu projeto pela rede.

¹⁵ DIA A DIA, BIT A BIT. Disponível em: < <http://smeira.blog.terra.com.br/>>. Acesso em: 11/2011.

¹⁶ CASTRO, Aldemario Araujo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>>. Acesso em: 11/2011.

5 INCIDÊNCIA DO ICMS E DO ISS

5.1 Tributação do provimento de acesso e tributação do *software*

A Internet suscitou duas discussões já de grande conhecimento público: a tributação do serviço de provimento de acesso à Internet e a tributação do *software*. Quanto à tributação do serviço de provimento, não resta dúvida que se enquadra no conceito legal de serviço. A grande questão é a natureza do serviço, porque dependendo dela, seria cobrado ou ISS, ou ICMS, se considerado serviço de comunicação. No caso de ser eliminada a hipótese de o provimento de acesso à Internet ser considerado serviço de comunicação, restaria ainda o fato complicador de o referido serviço não estar previsto na lista de serviços do ISS. Quanto à tributação do *software*, que pode ser comercializado em meio físico ou através da rede, a dúvida maior seria a sua natureza, podendo também ser tributado através do ISS (se conceituado como serviço) ou ICMS, no caso de ser caracterizado como mercadoria.

Para buscar uma solução para os casos é preciso investigar cada uma das situações. O serviço de provimento de acesso à Internet se dá pela utilização de uma base física que é formada por cabos ou transmissores de ondas e computadores, que formam uma rede; e de uma estrutura lógica, que de maneira muito simplificada, são os protocolos da Internet, ou seja, os endereços lógicos e a maneira como os dados são transmitidos entre os computadores (*TCP – IP*)¹⁷. A estrutura lógica funciona sobre a base física, que é fornecida, geralmente, pelas empresas de telecomunicação. O ponto central da discussão é definir se a estrutura lógica, ou simplificada, a distribuição de *IP* para os usuários configuraria serviço de comunicação. Segundo Pedro Leonardo Summers Caymmi, em artigo sobre o tema:

¹⁷ *TCP* é *Transmission Control Protocol*, o protocolo que divide as informações para sua transmissão; *IP* é *Internet Protocol*, o endereço lógico fornecido a cada computador para que se torne parte da rede (formado por combinações numéricas). Os dados são transmitidos em pacotes e o protocolo informa a quantidade de pacotes e quantos já foram transmitidos. Roteadores atuam direcionando os dados pelos melhores caminhos possíveis através da rede garantindo o fluxo contínuo das informações.

Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte de mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o "ambiente de comunicação". Assim, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.¹⁸

O autor defende o ponto de vista de que o provimento de acesso se subsume à hipótese do ICMS por ser serviço de comunicação. Expõe resumidamente opiniões favoráveis e contrárias, fundando sua tese no próprio funcionamento técnico da rede. O entendimento da doutrina e da jurisprudência não é pacífico nesse ponto.

Quanto aos programas de computador, discutiu-se a existência de uma diferença decorrente da comercialização em massa dos chamados *softwares* de prateleira. Não se discute o tratamento conforme as leis de proteção da propriedade intelectual quando se trata de programa produzido com finalidades específicas para um usuário determinado. O cerne da discussão foram os *softwares* vendidos para uso do público em geral, em larga escala. Comercializados em meio físico (*compact discs* e similares), poderiam ser considerados mercadoria? O entendimento da doutrina é dividido e a jurisprudência firmou-se no sentido de que o *software* comercializado em larga escala, em disquete ou *CD* é mercadoria e como tal, sujeito ao ICMS. Se não for o caso, quando produzido especificamente, está sujeito ao ISS.¹⁹ A Lei 7.646 de 1987 define no art. 1º, parágrafo único:

Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

¹⁸ CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **A tributação do provimento de acesso à Internet**. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 03/03/2011. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tributa%C3%A7%C3%A3o-do-provimento-de-acesso-%C3%A0-internet>>. Acesso em: 11/2011.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626 – 3, São Paulo. Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. DJ. 11.12.98. Ementário nº 1935-02. e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.464 – 9, São Paulo. Rel.: Min. Ilmar Galvão. DJ. 30.04.99. Ementário nº 1948-2.

Sendo um conjunto de instruções, não é bem corpóreo, mas expressão da atividade intelectual dos seus criadores. O fato de ser comercializado em grande ou pequena escala transfigura sua natureza? E no caso de haver tratamento tributário diferenciado, qual seria a quantidade de programas que delimitaria a incidência do ISS ou do ICMS? Ou a incidência seria determinada pelo meio de comercialização? Sabe-se que a tendência é o desuso de *CDs* e similares e aquisição cada vez mais por meio de *downloads*.

Os tribunais superiores já discutem o problema da transmissão eletrônica do *software*, assunto que será tratado no capítulo seguinte.

Tanto no caso do provimento de acesso como dos programas de computador subsistem pontos controversos. Em relação ao comércio eletrônico, a discussão vai além da materialidade das hipóteses porque os demais critérios também se tornam confusos como quem são os sujeitos envolvidos, quais são os locais de ocorrência dos fatos e até mesmo a natureza das obrigações pactuadas pode ser de difícil determinação.

5.2 Integridade das informações e a questão da privacidade

Quanto ao serviço de provimento de acesso existe ainda outra questão de interesse fiscal envolvida diretamente na sua definição, que é a questão da proteção à privacidade e do dever de sigilo do provedor. Segundo Marco Aurelio Greco:

Na minha opinião, embora não seja um serviço de “telecomunicação” por definição legal, trata-se de um serviço de “comunicação”, pois disponibiliza para o usuário um meio distinto de transmissão de mensagens comparativamente com o clássico serviço de telefonia.²⁰

Como consequências da afirmação, tem-se a incidência do ICMS sobre o serviço de provimento de acesso e, em relação ao sigilo, a aplicação do sigilo das comunicações (conforme art. 5º, XII da Constituição Federal). Caso não seja considerado serviço de comunicação, trata-se apenas de sigilo comercial que não é oponível ao fisco. Completa Greco:

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p. 111.

Isto significa que a posição do provedor é completamente diferente daquela de que estão investidos outros terceiros como o tabelião, os corretores, os comissionários e demais figuras enumeradas no artigo 197 do CTN pois estes, pela sua própria atividade, têm obrigação de conhecer o conteúdo das operações e negócios que são realizados por alguém na sua presença ou com sua interveniência.²¹

Por isso o autor propôs que deveria haver uma diferença entre *sites*. Assim, sítios que ofereçam bens não corpóreos e serviços, mediante regras como a autenticação fiscal, poderiam se tornar equivalentes ao estabelecimento empresarial. Desta forma o fisco teria direito de acesso às informações sem violar a privacidade.

A separação entre meio e mensagem com a passagem do átomo para o bit²², ou seja, a separação da informação do substrato físico traz à tona o problema da verificação da autenticidade e da veracidade das informações que circulam pela rede. Verificar quem são os agentes, qual o conteúdo das mensagens e endereços geográficos correspondentes ao virtual, após a ocorrência de um determinado fato, não se constitui em tarefa fácil. Como imputar a alguém a autoria ou a responsabilidade se não é possível ao menos garantir que uma determinada mensagem esteja íntegra (não tenha sido alterada em algum ponto do seu trajeto informacional)?

Algumas sugestões já foram apresentadas para uma atuação governamental ou privada, anterior, como a inscrição prévia dos partícipes em alguma forma de cadastro ou certificação, bem como do prévio conhecimento do conteúdo das informações transmitidas para a identificação dos participantes. Os valores envolvidos na questão e que devem ser ponderados são a privacidade, a intimidade e a liberdade de iniciativa por um lado, e pelo outro, a segurança pública, a territorialidade das leis e a garantia quanto à identidade dos interlocutores.

O fluxo de informações sem bloqueio é pressionado pelas instituições judiciais no sentido da eliminação do anonimato na comunicação em rede. Se em outros tempos a Internet já foi pensada como zona livre de regulamentação, observa-se cada vez mais a aplicação das legislações nacionais. Para tanto, é necessário a identificação dos agentes e a localização dos mesmos, e, que estejam em território

²¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p. 113

²² GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.

nacional. A identificação dos usuários interessa, particularmente, nos casos de violação de direitos autorais (pirataria), nas redes de pedofilia, que estão fortemente presentes no ambiente em questão e em casos de ameaças e ofensas pessoais. Situações essas que levam as pessoas a temer por sua segurança e cogitar em abrir mão da sua privacidade. Sugeriu-se então que o número *IP (Internet protocol)* fosse vinculado a uma identidade civil como requisito obrigatório para navegar na Internet. Mas, com isso, toda e qualquer ação do *IP* seria imputada a uma determinada pessoa, transformar-se-ia o controle técnico em controle sobre o comportamento das pessoas. O Comitê Gestor da Internet no Brasil, na elaboração dos Princípios para a Governança e Uso da Internet no Brasil, adotou a neutralidade em seu sexto princípio: “Filtragem ou privilégios de tráfego devem respeitar apenas critérios técnicos e éticos, não sendo admissíveis motivos políticos, comerciais, religiosos, culturais, ou qualquer outra forma de discriminação ou favorecimento.” Tudo isso exposto, verifica-se que a utilização dos dados que circulam pela rede é matéria de grande complexidade. A tecnologia, por si, impõe formas de controle sobre os usuários. Os *softwares* de edição de texto são um exemplo de controle, sendo que cada fabricante utiliza-se de um formato diferente para os documentos eletrônicos. Quem utiliza é dono da informação, mas não possui controle sobre o formato do documento. Se o programa deixar de existir, perde-se a informação contida no documento, pois outros programas não se utilizam do mesmo formato.²³

Como já foi citado anteriormente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil já oferece o domicílio eletrônico para maior comodidade dos usuários no que se refere aos processos administrativos. Tal iniciativa poderia estender-se para o comércio eletrônico, ainda que não de maneira impositiva, mas como uma espécie de garantia para os consumidores. Além disso, Marco Aurelio Greco questiona, ainda:

Pode a lei tributária atribuir ao provedor da Internet (provedor de acesso ou provedor de espaço) a função de agente de fiscalização em relação aos negócios jurídicos celebrados pelos clientes que se utilizam do serviço de acesso ou pelos clientes que armazenam *home pages* no seu espaço?²⁴

²³ SILVEIRA, Sérgio Amadeu da. (Org.) **Cidadania e Redes Digitais**. 1. ed. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil : Maracá – Educação e Tecnologia, 2010.

²⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p. 76

Segundo o princípio da neutralidade no trânsito da Internet, as operadoras não devem interferir no tráfego dos dados. E, a não ser que o conhecimento seja prévio, não há como discernir quais os dados relevantes para o fisco.

5.3 Mercadoria e prestação de serviços

O conceito de mercadoria estava regulamentado, no direito positivo, no antigo Código Comercial, no art. 191, que tratava do contrato de compra e venda mercantil e foi revogado pelo Código Civil de 2002. E, encontra-se hoje, na Constituição Federal, uma referência, no art. 155, que dá as diretrizes para a instituição do ICMS pelos Estados. Segundo a construção doutrinária, mercadoria é bem móvel (a própria Constituição exclui os bens imóveis) objeto de mercancia. O objeto enquanto não colocado em circulação é produto e depois de apropriado pelo consumidor também deixa de ser mercadoria. Ou seja, a circulação está implícita no conceito de mercadoria e há circulação quando ocorre a transferência da titularidade do bem. Como materialidade (um dos critérios) da hipótese de incidência do ICMS consideram-se as operações relativas à circulação de mercadorias. Só haverá incidência do ICMS e do imposto de importação se houver mercadoria. As operações referidas são operações jurídicas, portanto existe a obrigação de dar (uma mercadoria). Segundo Roque Antônio Carrazza:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.²⁵

Serviço é atividade representativa de um esforço humano com conteúdo econômico, conceito este acompanhado de uma lista das atividades. A prestação de serviço se constitui em uma obrigação de fazer (ou de fazer e dar, quando entregar algo faça parte do serviço).

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. Ver. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 40.

Segundo Marco Aurelio Greco, relacionar as ideias de serviço e atividade é consequência de um olhar da perspectiva de quem realizou a atividade em proveito de outrem. Se o olhar partir da perspectiva do cliente, sobressai o critério da utilidade. Muitas atividades surgidas com o advento da Internet não são abrangidas pelo conceito de serviço. “Isto mostra a insuficiência do conceito tradicional de serviço para alcançar tributariamente estas novas realidades em que, muitas vezes, o beneficiário não está buscando a atividade do outro, mas sim a utilidade que irá obter.”²⁶ Segundo a jurisprudência, só haverá incidência do ISS se houver serviço, com previsão na lista anexa de atividades, como será exposto a seguir.

Observados os artigos 110 e 108, §1º do CTN (limitação da competência e vedação ao emprego de analogia) a incidência do ICMS, e do ISS fica na dependência de alteração legislativa para alcançar operações realizadas na Internet. Como será detalhado no capítulo 7, é tendência mundial a uniformização de tratamento entre mercadoria e serviços para fins de tributação na Internet, com base nos princípios da certeza e da simplicidade.

²⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p. 96

6 APLICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO NO AMBIENTE DA INTERNET

6.1 Doutrina

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

A aplicação das normas jurídicas tem íntima ligação com a eficácia social, porque a inaplicabilidade reiterada de disposições normativas representa a inoperância de suscitar as relações de direito que o legislador associou à concretização dos fatos descritos, equivalendo à ausência de efetividade para regular as condutas interpessoais. Nessa perspectiva é cabível até falar-se na aplicação como algo que se põe entre a vigência e a eficácia jurídica, técnica e social, uma vez que, vigente a norma, é de ser aplicada, e com a aplicação surdem à luz os efeitos que a ordem jurídica previu. Operando-se a inaplicação, contudo, não se promove a alteração do mundo social que o legislador prescreveu, e dizemos que a regra se mostrou socialmente ineficaz, ao menos no que se refere àquele caso concreto.²⁷

Diante de tal afirmação, infere-se que algo precisa mudar para que as normas que existem sejam eficazes também no que se refere ao comércio eletrônico, principalmente naquele dito direito. Ou, por outro lado, será que as normas que existem podem ser eficazes?

O artigo 110 do Código Tributário Nacional:

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 Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.²⁸

Definindo limites de competência para a legislação inferior, tal dispositivo remete a função de ampliar as definições ou abrangência dos conceitos ao legislativo federal. Ao mesmo tempo, como ensina Luciano Amaro:

Como desdobramento do mesmo princípio (segundo o qual a definição da competência não pode ser modificada pela lei mediante a qual essa competência é exercitada), resta também vedado à lei instituidora de tributo

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 90

²⁸ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11/2011.

promover a alteração do *conceito léxico* de palavras utilizadas por norma superior para a definição da competência.²⁹

Complementa, ainda, o mesmo autor:

O exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação deste campo e balizam o exercício daquele poder.³⁰

Diante do exposto, infere-se que o conceito de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, bem como o conceito de prestação de serviço, para incidência do ISS, enquanto matérias constitucionais, não podem ter seu sentido alterado por legislação inferior (Estados e Municípios).

Roque Antônio Carrazza afirma que sendo o conceito de mercadoria matéria de Direito Comercial, a lei dos Estados e do Distrito Federal não pode alterar o conceito para fins tributários: “[...] sob reserva da lei nacional e, destarte, modificável apenas por meio de lei ordinária do Congresso.”³¹

Segundo alguns autores, dentre os quais, Marco Aurelio Greco: “a legislação não está preparada para captar a capacidade contributiva manifestada através destes novos meios (entidades virtuais – nem pessoas nem coisas) características da informática”.³² O conceito de mercadoria presente na legislação não alcançaria operações realizadas de maneira virtual, pois a noção clássica de mercadoria não compreende nada que não seja bem corpóreo.³³

Aldemario Castro, em sentido contrário, observa que:

Ademais, no caso do conceito de "mercadoria", sua referência mais remota no campo do direito privado, encontrada no art. 191 do Código Comercial editado no século passado, já contemplava elementos não tangíveis, buscando abarcar todos os objetos do comércio independentemente da

²⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 102

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p.106

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. Ver. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 42.

³² GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000. p. 52

³³ Sustentam que apenas os bens corpóreos estariam abrangidos pelo termo mercadoria: Hugo de Brito Machado, Rômulo José de Medeiros Teixeira, Newton de Lucca, Francisco de Assis Alves, José Eduardo Soares de Melo, Roque Antônio Carrazza e Edison Carlos Fernandes. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. Pesquisas Tributárias: nova série n. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2001.

forma (10). Este, inclusive, é o sentido mais corrente e adequado para a idéia de mercadoria: "aquilo que é objeto de compra ou venda" ou "aquilo que se comprou e que se expõe à venda" (11). Portanto, a mercadoria virtual, ente não palpável, pode e deve ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação.³⁴

Entretanto, o entendimento jurisprudencial corrente, nas decisões sobre a tributação do *software* de prateleira através do ICMS considera o suporte físico dos programas de computador, como os *compact discs*, por exemplo como mercadoria. Mas apenas o suporte poderia ser considerado mercadoria? Segundo Carrazza: "É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao *regime jurídico comercial*."³⁵ Complementa o autor, que em matéria de Direito Comercial só poderá haver alteração através de lei ordinária do Congresso Nacional.

A legislação elegeu o momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor como o momento de nascimento da obrigação tributária. Mas, para Carrazza: "Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da *titularidade* da mercadoria."³⁶ Se, como sustentam alguns, bens intangíveis pudessem ser considerados mercadorias, ainda sim, difícil seria determinar o momento de sua circulação. Seria o instante da realização do *download*? O dever de recolher o imposto surge apenas com a tradição, ou seja, com a entrega do bem?³⁷ A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, define ainda, estabelecimento, no seu art. 11, § 3º:

³⁴ CASTRO, Aldemario Araujo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>>. Acesso em: 11/2011.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. Ver. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 40

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. Ver. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas posteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 47

³⁷ LC nº 87 de 1996, Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

- I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;
- II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;
- III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;
- IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Sabe-se que, principalmente para as operações de comércio eletrônico direto, o local geográfico de um prestador pode ser de difícil determinação. Ou, a operação pode se completar com trabalho de pessoas em mais de um local, sendo que o resultado do referido trabalho é apresentado na sua totalidade através do sítio da Internet.

Diante do quadro descrito até aqui, cabe a lembrança do que ensina Geraldo Ataliba:

Não pode o jurista estudar as características e propriedades do tributo, senão tais como configuradas pelo direito positivo (no Brasil, constitucional). Tais características e propriedades são puramente jurídicas. Uma entidade do mundo do direito não pode ter propriedades não jurídicas. A confusão entre o pré-jurídico e o jurídico só pode conduzir a perplexidades e terríveis erronias.³⁸

-
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
 - IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
 - X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
 - XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
 - XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;
 - XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 39

E não se pode olvidar que o Direito Tributário, como ramo do Direito Público está sujeito ao princípio da legalidade, conforme expressa Luciano Amaro:

Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o *princípio da tipicidade tributária*, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o *legislador*, ao formular a lei, definir, de modo *taxativo (numerus clausus)* e *completo*, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será *necessária* e *suficiente* ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de *quantificação* (medida) do tributo. Por outro lado, ao *aplicador da lei* veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.³⁹

6.2 Jurisprudência

Em decisão recente do Supremo Tribunal Federal, discutindo a constitucionalidade de uma lei do Estado do Mato Grosso (Lei Estadual 7.098 de 30 de dezembro de 1998, do Mato Grosso), foram novamente levantadas questões sobre a tributação dos provedores de acesso, mas principalmente, sobre a tributação do *software*. Vários dispositivos da lei foram analisados. Os que mais interessam ao presente trabalho são o art. 2º, § 1º, item 6 e o art. 6º, § 6º, da incidência de ICMS sobre *softwares* comercializados através de transferência eletrônica de dados. O Tribunal, por maioria, decidiu pela possibilidade da tributação considerando irrelevante a inexistência de bem corpóreo, ou mercadoria em sentido estrito.⁴⁰

O Min. Marco Aurélio observou que, conforme o art. 146, III, a, da Constituição, a mudança do fato gerador, no caso, do conceito de mercadoria, só poderia ser alterada por lei complementar, inclusive, para que haja uniformidade de tratamento em todo território nacional. Em debate, os Ministros argumentam que o próprio conceito de circulação, com o advento da Internet, precisa ser revisto porque no caso do comércio direto não ocorre tradição material, apenas transferência de dados. O Min. Lewandowski menciona a corrente doutrinária que considera o

³⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 113

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Mato Grosso. Rel.: Min. Octavio Gallotti. DJe. Nº 47. Divulgação 11/03/2011. Publicação 14/03/2011. Ementário nº 2408-01.

software imune porque opera funções semelhantes às dos livros.⁴¹ E cita Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carrazza, que defendem a imunidade como maneira de salvaguardar a cultura, liberdade de imprensa e livre difusão do pensamento. O Ministro argumenta que são muitos pontos a serem analisados para decidir sobre a incidência do ICMS sobre o *software* transmitido eletronicamente, desde a classificação como bem ou serviço, a possibilidade de imunidade do *software*, o estabelecimento da natureza jurídica da Internet enquanto serviço de comunicação ou informação para fins de incidência de ICMS ou ISS, a identificação dos sujeitos envolvidos no negócio e, do local onde se encontram e o problema de repartição de receitas nas vendas interestaduais.

Por maioria, os Ministros decidiram que o *software* transmitido eletronicamente, quando comercializado em larga escala deve ser tributado pelo ICMS. Entendem que a operação é a mesma do que a que se dá com a utilização de CDs, por isso não deve haver distinção. Observam ainda a tendência ao desaparecimento dos suportes físicos, a serem substituídos pelas transmissões de dados, e com isso o esvaziamento de uma base tributária importante para os Estados.

Quanto à natureza do serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet, em decisão recente, o Superior Tribunal de Justiça confirma a tese de que não é serviço de comunicação.⁴² Segundo a Min. Eliana Calmon, os provedores de acesso se utilizam dos serviços de telecomunicação tanto quanto os usuários. Com base nos artigos 60 e 61 da Lei 9.472/97, considera que é serviço de valor adicionado. Portanto, não incide o ICMS. A jurisprudência do Tribunal é pacífica no sentido de que também não incide o ISS, uma vez que não há previsão expressa na lista anexa ao Decreto-lei 406/68 e a lista é considerada um rol taxativo e exaustivo, que não permite interpretação extensiva.

Melhorias na infraestrutura de acesso à Internet podem levar os usuários a substituir as tradicionais chamadas telefônicas por serviços disponibilizados em rede, nos quais é possível a transmissão de áudio e vídeo. Como se dará a

⁴¹ Edvaldo Brito, Guilherme Pereira Neves, Clélio Chiesa e Marcelo Martins Motta Filho. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Mato Grosso. Rel.: Min. Octavio Gallotti. DJe. Nº 47. Divulgação 11/03/2011. Publicação 14/03/2011. Ementário nº 2408-01. p. 72.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.183.611-PR. Rel.: Min. Eliana Calmon. DJe. 22/06/2010. Inteiro Teor do Acórdão. Documento: 963249.

tributação de um serviço que depende de um serviço de telecomunicação tradicional e de um serviço de valor adicionado?

7 ESTUDOS E RESOLUÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM OUTROS PAÍSES

Desde os anos 90, muito se tem discutido, no mundo todo, a respeito do comércio eletrônico e suas implicações para o direito como um todo e também para o direito tributário. Tais discussões apresentaram um perfil do que as políticas internas e internacionais devem objetivar quando da elaboração de normas, especificamente no campo tributário, atendendo a princípios como a equidade entre os países e da isonomia. Além disso, a legislação não deve consistir em empecilho para o desenvolvimento das atividades econômicas em questão e, ao mesmo tempo, deve ser dotada de eficácia, para evitar a evasão ou a dupla tributação. Deve atender ainda aos requisitos da simplicidade, da proporcionalidade dos custos de fiscalização ao resultado esperado de arrecadação, e, talvez o mais difícil, conferir segurança jurídica e ao mesmo tempo ser flexível para se adaptar ao desenvolvimento tecnológico.

A OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*, organização criada após a II Guerra, em princípio entre países europeus e que conta hoje com 34 membros), na Conferência de Ottawa, em 1998, criou um documento que estabelece as diretrizes para a atuação do Direito Tributário no *E- Commerce*. Segundo o relatório, a atuação do fisco deve, ao mesmo tempo, permitir o florescimento das atividades econômicas e operacionalizar um sistema de arrecadação que guarde as características da confiabilidade e da previsibilidade, garantindo as receitas necessárias ao atendimento das necessidades dos cidadãos.⁴³ A OECD enxerga na chamada economia digital, grandes potenciais de crescimento econômico, expansão do comércio internacional, criação de mais empregos e melhoria das condições sociais ao redor do mundo. Além da preocupação com o tema do comércio eletrônico e a sua tributação, também estuda e propõe soluções nas áreas de proteção do consumidor, segurança das redes e privacidade e proteção dos dados. Todas áreas essas relacionadas às *ITC* –

⁴³ OECD. **Electronic commerce: taxation framework conditions**. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OCDE Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_37441_1878440_1_1_1_37441,00.html>. Acesso em: 11/2011.

information and communication technologies. E, como a tecnologia ignora fronteiras geográficas, as soluções propostas surtem mais efeitos quando aplicadas conjuntamente entre os países. Para que isso seja possível, é necessário o constante diálogo entre as nações e o consenso sobre o tratamento tributário do *e-commerce*.

Na União Europeia, as considerações da OECD se afinam com as diretrizes propostas nas convenções sobre o tema da tributação na Internet. Os problemas mais importantes dizem respeito aos impostos sobre o consumo, no caso europeu, o imposto sobre valor agregado (IVA). Questões como fornecimento de mercadorias ou serviços, local da ocorrência (sede do fornecedor ou local de consumo), operações envolvendo mais de uma jurisdição e dupla ou nenhuma tributação, são o foco dos estudos. Entretanto, entende-se que o IVA europeu pode ser adaptado para enfrentar essas questões, não sendo necessária a criação de um novo imposto.

Especialmente para o comércio eletrônico, considera-se, para fins de incidência do IVA, que as operações realizadas inteiramente através da rede, são prestação de serviços. E para proteger o mercado da comunidade, estabeleceu-se que o local onde ocorre o fato gerador é o local do consumo, no caso de Estado-membro. Se o consumidor estiver sediado ou residir fora da União Europeia, inexistente a obrigação de recolher o imposto.

Nos Estados Unidos, os estudos se concentram no impacto do *e-commerce* na tributação federal da renda. Também entendem que não é necessária a criação de novos tributos. E enfatizam a não discriminação dos negócios realizados através da Internet. O país prioriza o desenvolvimento econômico das atividades da economia informacional em detrimento do aumento da arrecadação de impostos. Alertas aos problemas circunstanciais do comércio eletrônico, como a adequação ou inadequação dos conceitos de mercadoria, serviço ou propriedade intangível e também de estabelecimento permanente, os Estados Unidos adotaram postura conservadora no sentido de manter como critérios espaciais o princípio de estabelecimento permanente e o local da fonte de renda, bem como internacionalmente manter o critério da residência, em que cada país tributa a renda das empresas nacionais, descontando o imposto pago no exterior e a renda doméstica auferida pelas empresas estrangeiras.

Na Austrália, a discussão do tema trouxe à tona o fato de que empresas que atuassem apenas na Internet poderiam se estabelecer em paraísos fiscais. E

também, que para empresas pequenas seria difícil observar a legislação tributária de cada país onde atuasse através da rede. Propôs-se que as empresas australianas tivessem um tipo de identificação, com um cadastro prévio, nos seus sítios de comércio eletrônico para fins de tributação.

As diretrizes estabelecidas até então apontam no sentido de um tratamento igualitário para as operações econômicas realizadas através da Internet. Entretanto, já se cogitou a possibilidade da cobrança de um imposto específico para a rede, capaz de captar a riqueza produzida, que seria o *bit tax*. O imposto sobre o *bit*, ou seja, sobre os dados transmitidos. Tal proposta foi feita por um membro do governo canadense. As críticas, do ponto de vista jurídico forma muitas, principalmente por violação do princípio da capacidade contributiva. Mas, tecnicamente, a implantação de um sistema como esse, se não impossível, seria muito onerosa, imaginando que cada equipamento conectado à Internet precisaria de um medidor de *bits* enviados e recebidos. Contudo, a proposta elimina problemas como a necessidade de distinção dos dados de interesse fiscal para a não violação da privacidade.

8 CONCLUSÃO

Parte da produtividade advinda das tecnologias da informação não é mensurada estatisticamente. Mas, diante daquilo que se pode captar, observa-se o crescimento da quantidade de usuários e do volume de negócios. Países mais desenvolvidos economicamente investem não só no desenvolvimento do comércio eletrônico, mas na infraestrutura para a utilização da Internet por acreditarem que a economia digital, por assim dizer, representa uma boa promessa ao crescimento econômico, com a geração de empregos e melhoria da qualidade de vida. Com a migração dos negócios para a rede, existe também a preocupação com a tributação das operações realizadas através da Internet. No Brasil, a população com melhores condições de acesso à Internet é a que detém maior poder aquisitivo. Para garantir um tratamento igualitário para quem utiliza ou não a rede, é necessário que o Estado esteja presente na fiscalização e tributação. Inclusive sob pena de sua ausência ser agravante das desigualdades já existentes.

Dos estudos e conferências realizados sobre o comércio eletrônico e a utilização das tecnologias de informação, embora cientes das diferenças para os modos tradicionais de negócios, as conclusões apontam para um tratamento igualitário, sem a criação de novos tributos. Compondo o clima de igualdade, as discussões não discriminam novos sujeitos, embora a Internet dificulte a identificação de pessoas físicas ou jurídicas, tendendo para o anonimato. Existem propostas no sentido de se realizar um cadastro prévio dos usuários, mas é questionável quem teria a autoridade para fazê-lo sem que tal cadastro se torne uma espécie de censura. A identificação dos usuários se confronta com os direitos à privacidade e liberdade de iniciativa. Vincular um sujeito a um número, como o *IP*, atrela sua existência aos dados que recebe e transmite. Se a identificação com finalidades legais é difícil, da mesma forma é difícil a localização dos usuários no espaço geográfico. A flexibilização ou a total desconsideração das fronteiras leva os estudos e convenções a concluir que é necessário o constante diálogo entre os países e o tratamento homogêneo de suas legislações.

O comércio eletrônico é um complexo que engloba antigas e novas formas de atuação econômica. Pode ser dividido em comércio indireto, em que apenas uma parte da operação acontece pela Internet, e comércio direto, totalmente realizado

através da rede, sendo o último o que apresenta maiores desafios ao Direito Tributário. A utilização da Internet tende a crescer cada vez mais e com ela o chamado *e-commerce*. A manifestação de riqueza é evidente e não pode ser desconsiderada pela Administração. A fiscalização das informações transmitidas pela rede precisa respeitar a privacidade, embora, seja ainda muito difícil fazer a distinção dos dados relevantes para fins de tributação. Será necessário legislar também sobre os novos procedimentos de fiscalização.

No Brasil, a tributação do comércio eletrônico se dá pela incidência ou do ICMS ou do ISS. O serviço de provimento de acesso à Internet e a comercialização dos *softwares* podem ser considerados os assuntos que iniciaram as considerações a respeito da abrangência de conceitos como mercadoria e prestação de serviços para o ambiente da rede. Apesar de não haver consenso, ao que tudo que foi discutido indica que, dentro da estrita legalidade a que obedece o Direito Tributário, as discussões precisam ser acompanhadas de mudanças na legislação. Apenas a interpretação ou adaptação dos conceitos não é suficiente para conferir a segurança e a certeza necessárias. Outros países e organizações internacionais enfrentam as questões de maneira semelhante. A princípio, argumenta-se pela não criação de novos tributos, mas apenas sua adaptação para o comércio eletrônico.

Precisa haver a medida entre evitar a ampliação arbitrária da incidência dos tributos, por causa das novas tecnologias, e a necessidade de captar a capacidade contributiva manifesta para o financiamento das atividades de interesse público.

Conclui-se que para atender aos valores que norteiam o Direito Tributário a constante ponderação se faz necessária porque as tecnologias de informação e comunicação estão em constante mudança, propiciando novidades. A legislação que venha a ser criada deverá estar atenta a essa característica sob pena de ficar ultrapassada desde logo.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. **E-COMMERCE: implicações jurídicas das relações virtuais**. Biblioteca Digital Jurídica – STJ. Entrevista. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/1113>>. Acesso em: 11/2011.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio eletrônico: um estudo no setor bancário. Revista de Administração Contemporânea vol. 3 n. 1. Curitiba Jan/Apr: 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6555199900100004>. Acesso em 11/2011.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed., 10. tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

BARASUOL, Eliana Mara Soares. **Incidência do ICMS no comércio eletrônico**. Fiscosoft on line. Elaborado em 03/2003. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2bjp/incidencia-do-icms-no-comercio-eletronico-eliana-mara-soares-barasuol-elaborado-em-032003>>. Acesso em: 05/2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 11/2011.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 11/2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 11/2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 11/2011.

BRASIL. Lei nº 7.646 de 18 de dezembro de 1987. Dispõe sobre a proteção à propriedade intelectual de programas de computador e sua comercialização no País e dá outras providências. Revogado pela Lei nº 9.609 de 19/02/1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7646.htm>. Acesso em: 11/2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176.626 – 3, São Paulo. Rel.: Min. Sepúlveda Pertence. DJ. 11.12.98. Ementário nº 1935-02.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 199.464 – 9, São Paulo. Rel.: Min. Ilmar Galvão. DJ. 30.04.99. Ementário nº 1948-2.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Mato Grosso. Rel.: Min. Octavio Gallotti. DJe. Nº 47. Divulgação 11/03/2011. Publicação 14/03/2011. Ementário nº 2408-01.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.183.611-PR. Rel.: Min. Eliana Calmon. DJe. 22/06/2010. Inteiro Teor do Acórdão. Documento: 963249.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9. ed. Ver. e ampl. de acordo com a Lei Complementar 87/1996 e suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>>. Acesso em: 11/2011.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. **A tributação do provimento de acesso à Internet**. Portal de e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento, Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 03/03/2011. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tributa%C3%A7%C3%A3o-do-provimento-de-acesso-%C3%A0-internet>>. Acesso em: 11/2011.

DIA A DIA, BIT A BIT. Disponível em: <<http://smeira.blog.terra.com.br/>>. Acesso em: 11/2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Dialética, 2000.

INSTITUTO NACIONAL DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA. Observatório das Metrôpoles. **Desigualdade digital nas metrópoles**. Disponível em: <http://web.observatoriodasmetrolopes.net/index.php?option=com_k2&view=item&id=52%3Adesigualdade-digital-nas-metr%C3%B3poles&Itemid=164&lang=pt>. Acesso em: 10/2011.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A Tributação do Comércio Eletrônico**. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. Pesquisas Tributárias: nova série n. 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2001.

MOSSBERG, Walter S. **Encyclopaedia Britannica Now Fits Into an App**. The Wall Street Journal, New York, 29/09/2011. Disponível em: <http://online.wsj.com/article/SB10001424052970204226204576598870117070318.html?mod=djemptech_t>. Acesso em: 10/2011.

OECD. **Electronic commerce: taxation framework conditions**. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OCDE Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. Disponível em: <http://www.oecd.org/document/40/0,2340,en_2649_37441_1878440_1_1_1_37441_00.html>. Acesso em: 11/2011.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 11/2011.

RODOTÀ, Stefano. **A vida na sociedade de vigilância**: A privacidade hoje. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SILVEIRA, Sérgio Amadeu da. (Org.) **Cidadania e Redes Digitais**. 1. ed. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil : Maracá – Educação e Tecnologia, 2010.

UNIÃO EUROPEIA. Recomendação nº 3 de 1997. Comunicação da comissão ao conselho, ao parlamento europeu, ao comité económico e social e ao comité das regiões. Criar uma Sociedade da Informação mais segura reforçando a segurança das infra-estruturas de informação e lutando contra a cibercriminalidade. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000DC0890:PT:HTML>>. Acesso em 11/2011.

OBRAS CONSULTADAS

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: Do texto à norma**. Iss do texto à norma doutrina e jurisprudência (da EC nº18/65 à LC nº116/03). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ECO, Umberto. **Como Se Faz Uma Tese**. 15. ed. reimp. São Paulo: Editora Perspectiva, 2000.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica**. 8 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

SAMPAIO, Anderson Peixoto; CRUZ LINO, Angelo Dourado; SANTOS FILHO, João Melo dos; SILVA, Marcelo Mattedi e. O Desafio da Tributação no Comércio Eletrônico: Uma Análise sob a Ótica do ICMS. 17 p. Monografia (Pós-graduação lato sensu em Gestão Tributária) – Convênio Universidade de Salvador – Secretaria da Fazenda. Disponível em: <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/gestao/rh/treinamento/monografia_anderson_angelo_joao_marcelo.pdf>. Acesso em: 11/2011.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ, SISTEMA DE BIBLIOTECAS. **Normas para Apresentação de Documentos Científicos**. Vol. 1,2,3 e 4. 2. ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007.