



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE ATIVIDADES COMPLEMENTARES E MONOGRAFIA JURÍDICA

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

FORTALEZA – CEARÁ
2011

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

Monografia apresentada ao curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo.

FORTALEZA - CEARÁ
NOVEMBRO - 2011

DEBORA BEZERRA DE MENEZES SERPA MAIA

TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

Monografia apresentada ao curso
de Direito da Universidade Federal
do Ceará como requisito parcial
para obtenção do grau de bacharel.

Aprovada em 23/11/2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra

Prof. Ms. Francisco de Araújo Macedo Filho

“Quando o Direito ignora a realidade, a realidade se vingando ignorando o Direito”.

Georges Ripert

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar saúde e disposição para continuar estudando.

À minha família, em especial aos meus pais, pelo incentivo e amor incondicionais e pela eterna compreensão.

Aos colegas da turma 2011.2, em especial aos amigos Marcelo, Renan, Renato, Ívina e Raquel, pelo companheirismo desde o primeiro semestre de faculdade.

Aos meus amigos, por simplesmente estarem ao meu lado. Ao meu namorado, pela compreensão e pelo suporte nos momentos difíceis.

Aos membros do Núcleo de Estudo de Ciências Criminais, orientados pelo Prof. Nestor Santiago, pelos primeiros incentivos à pesquisa.

Aos Defensores Públicos Federais Karla Timbó e Alex Feitosa, que, mais do que chefes, foram meus mestres, e aos estagiários da Defensoria Pública da União no Ceará, pelo constante apoio.

Ao Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, meu orientador, pela paciência e pela constante disposição em ajudar, sempre com preciosas dicas.

Aos Professores Macedo e Cintra, que, juntamente com o Prof. Hugo Segundo, são exemplos de mestres, servindo como inspiração para quem quer atuar no meio acadêmico, pela pronta aceitação em participarem dessa ilustre banca examinadora.

A todos que compõem e agem com dedicação e empenho para a evolução da nossa Faculdade de Direito.

RESUMO

Retrata a evolução da tributação sobre o consumo e analisa algumas das transformações sociais trazidas pela revolução da Informática e pelo advento da Internet, destacando, dentre essas inovações, o surgimento do comércio eletrônico, o qual vem possibilitando a eliminação de fronteiras e a crescente procura por bens incorpóreos. Aborda, principalmente, a ascensão da modalidade direta do comércio eletrônico, na qual os bens digitais e incorpóreos, como músicas, filmes, livros e programas de computador, por exemplo, são transmitidos, através da Rede Mundial de Computadores, diretamente para a máquina do comprador. Analisa a evolução da tecnologia e o conseqüente surgimento de situações até então impossíveis de serem previstas pelo Direito, examinando as conseqüências dessa nova realidade para o Direito Tributário. Destaca as manifestações dos Tribunais e os posicionamentos dos principais doutrinadores acerca da comercialização de bens digitais, principalmente *softwares*, ressaltando os óbices à aplicação dos impostos vigentes em nosso ordenamento sobre esse tipo de operação.

Palavras – chave: Tributação; Consumo; Comércio Eletrônico; Bens Digitais; Programas de Computador.

ABSTRACT

Depicts the evolution of consumption taxation and examines some of the social transformations brought by the IT revolution and by the advent of the Internet, highlighting, among these innovations, the rise of e-commerce, which has enabled the elimination of borders and the increasing demand for intangible goods. It explores, in particular, the rise of the electronic commerce in its direct type, in which digital goods and intangible assets, such as music, movies, books and softwares, for example, are transmitted through the World Wide Web directly to the consumer's computer. Examines the development of technology and the consequent emergence of unpredictable situations to Law, investigating the consequences of this new reality to the Tax Law. Emphasizes the manifestations of the Courts and the thoughts of the leading scholars about the sale of digital goods, especially softwares, bringing attention to the obstacles to the application of the existing taxes on these operations.

Keywords: Taxation; Consumption; Electronic Commerce; Digital Goods; Softwares.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: DOS PRIMÓRDIOS AO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	12
2.1	Fundamentos da Tributação.....	12
2.2	O Desenvolvimento do Comércio e a Tributação sobre o Consumo.....	17
2.2.1	<i>Histórico da Tributação sobre a Produção e a Circulação: A Evolução do Comércio e sua Tributação.....</i>	17
2.2.2	<i>Vantagem da Tributação Indireta para o Estado Fiscal.....</i>	19
2.3	Tributação Direta e Indireta – Conceitos.....	20
2.4	Tributação sobre o Consumo no Brasil.....	21
2.4.1	<i>ICMS – Aspectos Gerais e Regra Matriz de Incidência.....</i>	22
2.4.2	<i>Imposto Sobre Serviços - Aspectos Gerais e Regra Matriz de Incidência.....</i>	24
2.5	O Surgimento de uma Nova Forma de Comércio e seus Efeitos na Tributação sobre o Consumo.....	25
3	A INTERNET E O COMÉRCIO ELETRÔNICO.....	26
3.1	Internet e Direito.....	26
3.1.1	<i>Definição e Surgimento da Internet.....</i>	26
3.2	Ascensão do Comércio Eletrônico.....	30
3.2.1	<i>Noções Introdutórias.....</i>	30
3.2.2	<i>Modalidades de Comércio Eletrônico.....</i>	31
3.3	Bens Digitais.....	32
3.3.1	<i>Softwares: Conceito e Natureza.....</i>	34
4	TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO.....	38
4.1	O Comércio Eletrônico Direto.....	38
4.1.1	<i>Bens corpóreos versus bens incorpóreos: disponibilização em meio físico e transmissão através da Internet.....</i>	39
4.1.2	<i>Os bens incorpóreos e o conceito de mercadoria: posicionamento favorável à classificação dos bens digitais como mercadorias.....</i>	40
4.1.3	<i>Análise da Impossibilidade de Incidência do ICMS e do Imposto de Importação sobre Bens Incorpóreos: A não configuração dos bens digitais como mercadorias.....</i>	43
4.2	Tributação dos Softwares.....	50
4.2.1	<i>Crítica ao entendimento jurisprudencial acerca da incidência do ICMS sobre</i>	

	<i>os softwares “de prateleira”</i>	51
4.3	<i>The Bit Tax Theory: Uma Alternativa para se Tributar o Comércio Eletrônico</i>	56
4.4	Fiscalização do Comércio Eletrônico Direto.....	58
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	61
	REFERÊNCIAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico é, indubitavelmente, uma das maiores revoluções dos últimos tempos. Essa nova forma de negociação de bens e de prestação de serviços, a qual vem ganhando espaço em nosso país nos últimos dez anos, compõe, juntamente com a Internet e com a evolução dos computadores, a denominada “Revolução da Informática”, a qual tem gerado impactos na sociedade e, em especial, na economia, em proporções nunca antes vistas.

Em razão das inúmeras mudanças trazidas pela evolução tecnológica e pela criação desse “comércio virtual”, surgiram situações até então impossíveis de serem previstas pelo Direito, motivo pelo qual é imprescindível que se procedam às alterações necessárias no orbe jurídico para que este não ignore essa nova realidade.

O Direito deve, ao máximo, tentar acompanhar essas transformações, pois essa nova forma de comercialização torna extremamente fácil a compra de produtos em “lojas virtuais”, a exemplo do comércio eletrônico indireto, e, até mesmo, a aquisição de bens incorpóreos transmitidos diretamente pela Rede Mundial de Computadores, através do denominado *e-commerce* direto.

A evolução, não apenas do comércio, mas da sociedade de uma forma geral, proporcionou a desvinculação dos bens de seus suportes físicos, tendo cada vez mais se tornado raros os CDs de música, os DVDs de filmes e os discos com programas de computador. O que se vê é a substituição dos produtos tradicionais por bens incorpóreos, como, por exemplo, arquivos de músicas, vídeos e *softwares* disponibilizados pela Internet, e transmitidos diretamente para o computador do comprador via *download*.

Ocorre que essas transmissões, muitas vezes, representam novas formas de demonstração da capacidade contributiva, o que enseja a discussão acerca da incidência de tributos no *e-commerce*, mais precisamente em sua modalidade direta, motivo pelo qual se faz necessário seu estudo, a fim de se averiguar como deve se portar o aplicador e o legislador do Direito Tributário diante dessas operações.

Busca-se, pois, discutir e analisar, precipuamente, a cada vez mais freqüente comercialização virtual de serviços e bens incorpóreos, como aplicativos e *softwares*. Dessa

forma, faz-se de suma importância o estudo dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, como as definições de produto e de mercadoria, por exemplo, bem como se torna imprescindível a análise dos critérios de incidência tributária dos impostos vigentes em nosso ordenamento, a fim de se verificar se estes estão presentes na comercialização eletrônica em sua modalidade direta.

A repercussão social do tema é evidente, principalmente quando se leva em consideração que o comércio eletrônico está cada vez mais presente no cotidiano do cidadão-contribuinte brasileiro, sendo a definição dos termos em que deve ocorrer essa tributação de interesse tanto dos contribuintes, quanto dos Estados arrecadadores.

Buscou-se, pois, analisar os aspectos da incidência de tributos na modalidade direta do comércio eletrônico.

No primeiro capítulo, procurou-se fazer uma breve explanação acerca da evolução histórica da tributação sobre o consumo, desde a Antiguidade até a criação do Comércio Eletrônico.

Já no segundo capítulo, a abordagem se perfaz em torno das mudanças trazidas pela Internet, abordando-se conceitos imprescindíveis para o debate do tema principal, quais sejam, a definição de *software*, a importância dos bens incorpóreos e as modalidades de comércio eletrônico.

Por fim, no terceiro e último capítulo, houve a preocupação de se proceder à devida correlação entre o Direito Tributário e o Comércio Eletrônico Direto, abordando-se a possibilidade de incidência dos impostos vigentes sobre as operações envolvendo bens intangíveis, em especial os programas de computador, transmitidos diretamente pela Internet.

2 HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: DOS PRIMÓRDIOS AO COMÉRCIO ELETRÔNICO

2.1 Fundamentos da Tributação

O estudo do Direito Tributário e de seu principal objeto está amplamente relacionado à análise do binômio “despesas e receitas públicas”.

As despesas públicas designam, segundo Baleeiro (2002, p. 73), “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para o funcionamento dos serviços públicos”. Já receita, conforme o referido autor, é a “entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo positivo” (BALEEIRO, 2002, p. 126).

As receitas são comumente classificadas em extraordinárias e ordinárias, de acordo com sua regularidade. Estas últimas, por sua vez, são geralmente distintas em dois grupos, *in casu*, as receitas originárias (ou de economia privada) e as receitas derivadas (ou de economia pública). Esse é o magistério de Baleeiro (2002, p. 127), o qual afirma que:

O primeiro grupo compreende as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou utilização dos serviços que os justificam, embora, não raro, os institua em monopólios (...)

No segundo grupo – receitas derivadas, caracterizadas pelo constrangimento legal para sua arrecadação – contam-se os tributos e as penas pecuniárias, em resumo, rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade, subdividindo-se os primeiros em: a) impostos; b) taxas; c) contribuição de melhoria; d) contribuições parafiscais.

Os tributos são, pois, por definição, receita pública derivada, haja vista que, ao contrário das receitas originárias, caracterizam-se pela coercitividade e não são gerados pelo próprio Poder Público, mas, sim, por agentes privados, exercendo o Estado apenas o papel de arrecadação.

Corroboram o acima escandido não apenas a definição de tributo do Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, *in verbis*, mas principalmente o conceito apresentado pela

inteligência do art. 9º, da Lei 4.320/64, privilegiando-se sempre a função fiscal daquele:

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

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Dessa forma, tem-se que a função precípua dos tributos é a sua aplicação no financiamento das despesas públicas.

Faz-se necessário abordar-se, no entanto, o fundamento da exação tributária. Afinal, o já citado binômio “despesas-receitas” está intimamente relacionado à idéia da figura estatal como proporcionadora do bem comum.

É justamente com o escopo de obter meios para atender as necessidades e os desígnios do povo, além de proporcionar a manutenção de seu aparato, que o Estado Fiscal se apropria de recursos produzidos pelos administrados (receitas derivadas). No magistério de Torres (2006, p. 3): “Os fins e os objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública. A arrecadação dos tributos (...) constituem o principal item da receita”.

Smith (online), em “A Riqueza das Nações”, de 1776, já apresentava a divisão de receitas em originárias e derivadas, salientando que estas últimas se faziam necessárias em razão da insuficiência daquelas, sendo necessário, pois, que o povo cedesse parte de sua própria receita para custear as despesas estatais.

The revenue which must defray, not only the expence of defending the society and of supporting the dignity of the chief magistrate, but all the other necessary expences of government, for which the constitution of the state has not provided any particular revenue, may be drawn, either, first, from some fund which peculiarly belongs to the sovereign or commonwealth, and which is independent of the revenue of the people; or, secondly, from the revenue of the people.

(...)

Public stock and public lands, therefore, the two sources of revenue which may peculiarly belong to the sovereign or commonwealth, being both improper and insufficient funds for defraying the necessary expence of any great and civilized state; it remains that this expence must, the greater part of it, be defrayed by taxes of one kind or another; the people contributing a part of their own private revenue in

*order to make up a public revenue to the sovereign or commonwealth.*¹

Nessa oportunidade, Smith aborda ainda, em seu livro V, as quatro máximas da tributação, *in casu*, a igualdade, a certeza, a conveniência do pagamento e a economia da arrecadação.

Consoante a primeira máxima, as contribuições devem se dar da maneira mais proporcional possível à renda que esse contribuinte adquire sob a proteção do Estado, em respeito ao que viria a ser assimilado e denominado como o “Princípio da Capacidade Contributiva”, ao passo que a “certeza do tributo” está relacionada com a imprescindibilidade de ser o tributo “certo e não arbitrário”, devendo estar claros o tempo do pagamento, a forma e o montante a ser pago.

A conveniência (ou comodidade) do pagamento, segundo Smith (online), refere-se à necessidade de serem os tributos pagos na oportunidade e da maneira que mais for conveniente ao sujeito passivo. Já a economia da arrecadação preceitua que esta deve ter um baixo custo, para que o que se retira dos cidadãos não seja maior do que o que efetivamente se levará ao Estado. Da mesma forma, recomenda Smith que não sejam as pessoas submetidas a inúmeras fiscalizações, muitas vezes vexatórias ou opressivas, as quais, apesar de não serem diretamente formas de gasto, como o são as remunerações dos fiscais, é a elas equivalente.

E arremata:

*The evident justice and utility of the foregoing maxims have recommended them more or less to the attention of all nations. All nations have endeavoured, to the best of their judgment, to render their taxes as equal as they could contrive; as certain, as convenient to the contributor, both in the time and in the mode of payment, and in proportion to the revenue which they brought to the prince, as little burdensome to the people. The following short review of some of the principal taxes which have taken place in different ages and countries will show, that the endeavours of all nations have not in this respect been equally successful.*²

1 Nossa tradução livre: A receita, que deve custear não apenas as expensas para defesa da sociedade e para apoiar a dignidade do chefe-magistrado, mas todos os outros gastos necessários do governo, para o qual a constituição do Estado não previu qualquer receita particular, pode ser adquirida, tanto, primeiramente, de algum fundo que originalmente pertença ao soberano ou à comunidade, e que é independente da receita das pessoas, quanto, por outro lado, a partir das receitas do povo (...). As ações e terras públicas são, pois, as duas fontes de receita que originalmente pertencem ao soberano ou à comunidade, sendo ambas impróprias e insuficientes para custear as despesas fundamentais de qualquer grande Estado civilizado; Logo, esses gastos devem, em sua maior parte, ser suportados pelos impostos de uma forma ou de outra; as pessoas contribuindo com parte de suas próprias receitas a fim de compensar a receita pública do soberano ou da comunidade.

2 A evidente justiça e utilidade das máximas precedentes têm-nas recomendado, em maior ou menor grau, para a

A ação estatal de tributar (do latim *tribuere*, distribuir, repartir) refere-se ao ônus distribuído entre os contribuintes (AMARO, 2006). Relata-se que a denominação “tributo” surgiu em referência aos presentes que os antigos ofereciam aos seus Deuses, como forma de prestar-lhes homenagem. Durante a antiguidade, os tributos estavam intimamente relacionados aos conflitos, sendo aqueles exigidos dos povos vencidos como forma de submissão e de sustento aos exércitos vencedores, ocasião em que passaram os tributos a ter caráter compulsório.

No Estado Democrático de Direito no qual se vive atualmente, a tributação deixou de ser uma relação de poder e passou a constituir uma relação jurídica regulada pelos ditames legais, em que foi dada legitimidade às contribuições dos cidadãos para a manutenção da máquina estatal.

Esse é o magistério de Amaro (2006, pág. 16):

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Ocorre que, para entendermos a relação tributária atual, livre dos aspectos de relação de poder, é mister estarmos cômicos de que a fundamentação da exação está presente no ideal de Estado Democrático de Direito, o qual tem como pressuposto essencial a expressão da Vontade Geral, através da participação dos cidadãos-contribuintes no poder decisório. É esse Estado Democrático de Direito e a conseqüente presença popular que legitimam que todos suportem o encargo da responsabilidade para o fornecimento dos recursos necessários à concretização das decisões (JUCÁ, 2007).

atenção de todas as nações. Todas as nações têm se esforçado, segundo seu julgamento, para tornar o seu imposto o mais equitativo possível; o mais certo, o mais conveniente ao contribuinte, quanto ao tempo e quanto ao modo de pagamento, e na proporção das rendas que eles trouxeram para o príncipe, o menos oneroso para o povo. A breve revisão de alguns dos principais impostos surgidos em diferentes anos e países mostra que os esforços de todas as nações não têm sido igualmente bem sucedidos a este respeito.

Muito esclarecedor se torna o ensinamento de Machado (2006, p. 53):

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é do que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.

Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de poder como alguns tem pretendido que seja. É relação jurídica, embora seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido (...).

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção de Estado, há de estar presente, sempre, nas relações de tributação. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Gutmann (2005, p. 32/33), no entanto, afirma que seria necessária ainda a análise da “justiça dos fins”, não sendo suficiente a “justiça dos meios”.

Antes de mais nada, a qualidade de um imposto não se esgota na sua justiça. Para que um imposto seja plenamente satisfatório é preciso ainda que seu rendimento seja bom, que ele tenha, eventualmente, um impacto positivo sobre o comportamento dos agentes econômicos, que sua incidência seja limitada, que ele seja fácil de cobrar, que ele não suscite a revolta popular (...).

Avaliar a justiça do imposto, não é avaliar a justiça de uma regra de direito ordinário. Está fora de questão, por exemplo, legitimar filosoficamente um imposto simplesmente por constatar que o processo democrático foi respeitado. A justiça procedimental não tem espaço em matéria de filosofia do tributo, porque o espírito está como que imantado pela justiça substancial.

Esta justiça substancial, em si mesma, é apreendida através de um duplo prisma: o dos fins (os objetivos perseguidos pela exação), o dos meios (as modalidades que definem a divisão e os lançamentos). O prisma é frágil, sem dúvida: por exemplo, o imposto limita a liberdade (é o sacrifício) para aumentar a liberdade (é uma aposta filosófica). Os meios do imposto sustentam, portanto, uma relação complexa com seus fins. A complexidade, no entanto, não impede de distinguir.

A justiça dos fins é a grande ausente da maior parte dos debates sobre o imposto. Entretanto, a justiça dos meios não garante a justiça dos fins.

Dessarte, buscar o fundamento do tributo nos remete à expressão da Vontade Geral, que, no Estado Democrático de Direito, justifica a exação tributária pela decisão da sociedade, que consentiu em suportar a carga tributária em busca de um fim também justo, *in casu*, o bem comum.

O tributo, então, foi instituído para atender aos desígnios do Estado, fornecendo-lhe os meios para que esses objetivos fossem alcançados (TAVOLARO, 2010).

2. 2 O Desenvolvimento do Comércio e a Tributação Sobre o Consumo

2.2.1 Histórico da Tributação sobre a Produção e a Circulação: A Evolução do Comércio e sua Tributação

Diferentemente da exação tributária atual, característica do Estado Democrático de Direito, nos primórdios da civilização ocidental, o ato de tributar era, muitas vezes, eivado de arbitrariedade, tendo passado por várias fases, dentre elas a cobrança pós-guerra por parte do povo vencedor, como forma de submissão aos derrotados, e a imposição dos Monarcas aos seus súditos, como forma de custear a realeza (AMARO, 2006).

Há referências à existência de tributos sobre o consumo desde a Antiguidade, consoante nota-se pelo estudo da cultura dos povos antigos, como os egípcios, gregos e romanos.

Com o advento da Idade Média, os tributos passaram a ser exigidos pelos senhores feudais, devendo cada servo pagá-los a seu respectivo suserano. Destaque-se que, em razão da descentralização política e econômica, a maior parte do pagamento desses encargos era procedido *in natura*, através da cessão de parte das colheitas e demais produtos.

Nessa época, tributar o patrimônio ou o rendimento era praticamente inócuo, motivo pelo qual se tornou mais vantajoso cobrar impostos sobre o consumo, uma vez que habitualmente havia trocas comerciais.

Utilizando-se a classificação de Machado (2004, p. 75), o qual divide os impostos em quatro grupos de acordo com a natureza do fato gerador, quais sejam, os impostos sobre o comércio exterior; sobre o patrimônio e a renda; sobre produção e circulação; e especiais, pode-se dizer que a base da tributação do início da Idade Média e da Era Moderna constituía-se pelos tributos cobrados sobre a produção e a circulação, e essa tributação tendia a aumentar na medida em que evoluía o comércio.

A denominada tributação indireta demonstrava-se, pois, muito mais eficaz que a direta.

No final da Idade Média, à medida que surgia o Estado, como conhecemos hoje, surgia também o denominado Estado Fiscal, o qual era sustentado pelos “súditos”, em especial a nova classe burguesa.³

A Era Moderna, na medida em que trouxe novos hábitos de consumo, principalmente a partir do consumo de especiarias, acabou por intensificar ainda mais a tributação do comércio. Nessa época, em razão do Absolutismo, o Estado era basicamente sustentado pelos tributos pagos pelos burgueses e demais trabalhadores.

Não podemos olvidar ainda que a pesada tributação, em especial sobre a produção e o consumo, foi componente primordial das principais revoluções do fim do Século XVIII, como a Francesa e a Independência dos Estados Unidos da América.

A importância dos impostos sobre o consumo é evidente também quando se analisa o Direito Fiscal português. Naquele país, o primeiro imposto de que se tem notícia foram as Sisas gerais, que eram um imposto geral sobre o consumo, criadas durante a crise do período compreendido entre 1383-85, como bem salienta Vasques (2005): “Inspiradas na alcabala da ocupação árabe, as sisas gerais surgem como nosso primeiro imposto, a primeira prestação permanente exigida em nome da Nação, tornando-se rapidamente a principal receita pública”.

O mesmo autor ensina que, mesmo após a transição do Estado Moderno para o Liberal, foi mantida a importância daqueles impostos, já que tinham como essência o fato de serem universais e proporcionais.

Já no século XIX, a Revolução Industrial foi responsável por inúmeras e rápidas mudanças na sociedade, tendo sido esta fase responsável pela transformação da atividade econômica para os parâmetros atuais. A partir dessa fase, houve, em razão da imensa evolução tecnológica, o incremento na produção, motivo pelo qual, nas palavras de Marques (2005, p. 65), o comércio “se despessoalizou e se desmaterializou”.

Surgia a produção em massa, o que proporcionou o desenvolvimento da tributação sobre a industrialização e produtos dela derivados.

³ Cabe nesse momento fazermos referência a célebre frase do Cardeal Richilieu, citada por Sérgio Vasques: “Os súditos são como mulas, que há que carregar tanto quanto possível, mas não tanto que rejeitem a carga”.

Os denominados impostos sobre o consumo, que até então se limitavam à mercantilização de bens, passaram a incidir sobre uma ampla diversidade de operações, como, *verbi gratia*, não apenas vendas, mas também a prestação de serviços e a produção de bens industrializados.

2.2.2 Vantagem da Tributação Indireta para o Estado Fiscal

A “preferência” pela tributação sobre o consumo justificava-se não somente pela evolução do comércio, mas também por seu aspecto indireto. Montesquieu (*apud* VASQUES, 2005) já ressaltava, na sua obra mais famosa, “O Espírito das Leis”, que os impostos sobre o consumo, por serem indiretos, eram os que menos ensejavam revolta por parte dos contribuintes, haja vista que aqueles que compravam as mercadorias muitas vezes não notavam que os pagavam, uma vez que embutidos no seu próprio preço. Afinal, como bem disse Smith, em “A Riqueza das Nações” (tomo II, livro V), a tributação sobre o consumo surgiu em decorrência da inviabilidade de cobrar impostos sobre a renda:

The impossibility of taxing the people, in proportion to their revenue, by any capitation, seems to have given occasion to the invention of taxes upon consumable commodities. The state not knowing how to tax, directly and proportionably, the revenue of its subjects, endeavours to tax it indirectly by taxing their expence, which, it is supposed, will in most cases be nearly in proportion to their revenue. Their expence is taxed by taxing the consumable commodities upon which it is laid out.⁴

Percebe-se, pois, que era muito mais atrativo tributar o consumo do que a renda ou as poucas propriedades existentes à época. Esses tributos, então, incidiam indiretamente sobre a riqueza externada pelos cidadãos-contribuintes ao utilizarem-na. Ademais, o fato de ser uma cobrança que se dá de maneira quase velada torna a tributação sobre a circulação de mercadorias menos danosa para a figura do Estado Fiscal.

Dessarte, o Estado começou a valer-se de uma forma de tributação que tinha como objeto não a riqueza do cidadão revelada de forma direta, mas, sim, suas exteriorizações

4 Em nossa tradução livre: “A impossibilidade de se tributar a população proporcionalmente a suas rendas, por qualquer capitação, parece ter ensejado a invenção dos tributos sobre os bens de consumo. O Estado, não sabendo como tributar, direta e proporcionalmente, a renda de seus sujeitos, passou a tributar indiretamente, tributando os seus gastos, o que, supostamente, será, na maior parte dos casos, proporcional a sua renda. Seus gastos são tributados através da tributação dos bens de consumo adquiridos”.

indiretas, através do consumo.

Vasques (2005), conforme mencionado no item retro, ressalta a importância dos impostos sobre o consumo também no decorrer do Estado Liberal, “porque o consumo se considerava o melhor índice do benefício e porque a sua tributação é por tendência universal e proporcional, os impostos indirectos colhiam, por princípio, a simpatia liberal”.

2.3 Tributação Direta e Indireta – Conceitos

Cumpra, nesse momento, fazemos uma breve explanação sobre os conceitos utilizados nesse trabalho quanto ao que seria tributo direto e indireto.

Optamos por adotar a classificação tradicional na qual se entende que tributo indireto seria aquele devido pelo contribuinte de direito, mas suportado pelo contribuinte de fato, sendo o contribuinte *de iure* o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o qual, contudo, repassa o ônus ao contribuinte *de facto*, muitas vezes através do aumento do preço do produto. Nesse contexto, torna-se cristalino que se incluíam nessa classificação os tributos sobre o consumo, haja vista que incidem sobre operação cuja base de cálculo consiste no próprio valor da operação, como é o caso do ICMS, *verbi gratia*. (MACHADO SEGUNDO, 2011).

Em outro giro, denominar-se-iam diretos aqueles tributos em que não houvesse a referida “repercussão” para figura alienígena à relação tributária, havendo assim a confusão do contribuinte de direito com o de fato.

De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), seriam indiretos apenas o ICMS, o ISS⁵ e o IPI. Parte da doutrina, não obstante, reputa conflituosa a retrocitada classificação, uma vez que, em tese, a transferência do encargo a terceiro pode se apresentar em qualquer tributo, e não somente nos reputados “indiretos”; e, em outro giro, também é possível que não haja qualquer transferência mesmo nos tributos sobre o consumo elencados pelo STJ.

Nessa toada, extremamente esclarecedor é o magistério de Machado Segundo

5 No caso do ISS não fixo.

(2011, p. 117):

A classificação dos tributos em diretos e indiretos, conquanto imprecisa e problemática, preserva sua utilidade (...).

Diz-se indireto aquele tributo que incide sobre uma operação que impele produtos e serviços na cadeia econômica até o seu consumo final, o que enseja a sua consideração no estabelecimento do preço de tais produtos e serviços. Embora todo tributo possa ter seu ônus transferido economicamente a terceiro, dizem-se indiretos aqueles que representam uma parcela do preço, e que, além disso, incidem sobre fatos que, em última análise, consistem na revelação de capacidade contributiva por parte de quem adquire tais produtos e serviços, e não de quem os vende ou presta.

Essa classificação pode ter relevância jurídica, como dito, na fixação de alíquotas desses tributos, que devem levar em conta a essencialidade dos produtos onerados, ou seu caráter supérfluo, ou qualquer outro critério (v.g., ambiental) que recomende o uso do tributo como mecanismo destinado a interferir nos preços.

2.4 Tributação sobre o Consumo no Brasil

A tributação do consumo no Brasil merece destaque a partir da Proclamação da República, com a primeira consolidação do imposto sobre as vendas mercantis, em detrimento dos vários impostos de consumo presentes à época do Brasil-Império.

O referido imposto era de competência do Governo Federal. Após, com o surgimento da Constituição de 1934, passou a ser prevista a competência dos Estados para a criação do Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual foi mantido na Carta posterior, de 1937 (TAVOLARO, 2010).

Conseqüentemente, da mesma forma que o Imposto do consumo já representava a maior porção da receita tributária Federal, a partir do final da década de 30, o Imposto sobre Vendas e Consignações consistia a principal fonte de receita dos Estados.

Saliente-se, contudo, que, apenas em 1958, adotou-se a técnica da não-cumulatividade e do valor agregado, o que foi ratificado com o nascimento do ICM, em 1966, em substituição ao retromencionado Imposto de Vendas e Consignações.

No cenário Federal, concomitantemente as mudanças dos impostos de competência estadual, o IPI tomou o lugar do Imposto do consumo; e no âmbito dos municípios, nascia o Imposto sobre Serviços (ISS).

Na Constituição-cidadã de 1988, o ICM é substituído pelo ICMS, ampliando seu âmbito de incidência, passando a ser aplicado também às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviço de comunicação, o que, juntamente com o elastecimento da lista de serviços abrangidos pelo ISS, contribuiu para o aumento da receita dos Estados e Municípios.

No magistério de Machado (2006, p. 372):

Já na vigência da Constituição anterior (art. 23, inc. II) o imposto de circulação de mercadorias, ou, mais exatamente, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, era da competência dos Estados e do Distrito Federal. Aliás, ele nada mais era do que o antigo imposto sobre vendas e consignações, da competência estadual desde que foi criado, e que passara por significativa reformulação com a Emenda n. 18, de 1965, quando tornou-se não cumulativo.

A importância e a evolução do ICMS é abordada também por Costa (2005, p. 98):

O ICMS é outro imposto extremamente importante no Brasil. Em 1922, foi criado um imposto de vendas mercantis, que era cobrado pelo Governo Federal e, por estranho que possa parecer, foi instituído a pedido dos contribuintes (...). Mal eles sabiam o que estavam criando, porque este imposto que era cobrado em todas as vendas, um imposto em cascata, começou a ser cobrado a 0,25% e, quando terminou o velho imposto de vendas e consignações, substituído pelo ICM no Estado de São Paulo já era 6,6%.

Ele foi cobrado durante este período todo; era federal e em 1934 passou para os Estados. Os problemas de relações interestaduais vêm daquele tempo.

2.4.1 ICMS – Aspectos Gerais e Regra Matriz de Incidência

Consoante a inteligência do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*, foi atribuída aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O referido tributo, de caráter precipuamente fiscal, é o de maior arrecadação do país.

Em consonância com sua importância, há uma série de disposições acerca do ICMS na Carta Magna. Contudo, as demais definições específicas acerca do ICMS devem, segundo o texto constitucional, ser estabelecidas por Lei Complementar, *in casu*, a LC nº 87/1996.

Para os fins desse trabalho, analisaremos, nesse ponto, apenas o que concerne à incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadoria. Na definição de Machado (2006, p. 377):

Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança de propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

Nota-se que a incidência do ICMS quanto a operações de circulação está relacionada à transferência de propriedade dos bens objetos das operações tributadas. Dessa forma, não há que se falar em tributação pelo ICMS em operação que não envolva a mudança de titularidade do bem.

Carvalho (2005, p. 353), aplicando a sua teoria da Regra Matriz de Incidência ao antigo ICM, ensina que a hipótese consistiria no ato de “realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, reputando-se acontecido o evento no instante em que as mercadorias deixaram o estabelecimento”.

Quanto ao critério material, especificamente, teríamos a realização das operações relativas às circulações de mercadorias.

O conceito de mercadoria será analisado no terceiro capítulo deste trabalho. Contudo, salientamos que o conceito utilizado pela Constituição Federal era o previsto pelo Direito Privado à época, ou seja, o conceito que se exsurge do art. 191, do antigo Código Comercial, a qual faz menção a bens móveis e corpóreos.

O aspecto espacial referia-se, segundo o doutrinador, à qualquer lugar do território do Estado que editou a Lei. Já o critério temporal referia-se ao momento da saída das mercadorias do estabelecimento (CARVALHO, 2005). Alguns doutrinadores entendem, contudo, que, no concerne ao ICMS, o critério temporal estaria relacionado à tradição da mercadoria.

2.4.2 Imposto Sobre Serviços – Aspectos Gerais e Regra Matriz de Incidência

Dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar.

O Imposto sobre Serviços de qualquer natureza – ISS – é tributo de competência dos municípios e foi criado em substituição ao imposto de indústrias e profissões, o qual representava a principal fonte de receita tributária municipal (MACHADO, 2006, p. 409).

O âmbito do ISS, nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária do Município, dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.

O art. 146, III, “a”, da Carta Magna, preceitua que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do fato gerador dos impostos. A Lei Complementar nº 116/03 preceitua que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa àquela lei.

Dessa forma, os demais serviços, não abrangidos pelo ICMS, podem ser tributados pelo ISSQN, desde que previstos na lista da referida Lei Complementar.

O fato gerador do imposto – insista-se neste ponto – é definido pela lei municipal; mas essa definição há de respeitar os limites fixados pela lei complementar, que, por seu turno, não pode ultrapassar os limites decorrentes da norma da Constituição que atribui competência aos Municípios (MACHADO, 2006, p. 410).

Quanto ao ISS, para Carvalho (2005, p. 354), a hipótese consiste na

prestação a terceiros de utilidades, materiais ou imateriais, de conteúdo econômico e com caráter reiterado, sob regime de direito privado, realizada dentro dos limites territoriais do Município, dando-se por acontecido o evento no momento da entrega do serviço, pronto e acabado, à pessoa interessada.

Resume o doutrinador o critério material ao ato de prestar serviços, ao passo que o critério espacial refere-se a qualquer ponto situado dentro do território do Município no qual o serviço foi prestado.

Já o critério temporal consiste no instante em que o serviço é entregue, pronto e acabado, ao tomador (CARVALHO, 2005).

2.5 O Surgimento de uma Nova Forma de Comércio e seus efeitos na Tributação sobre o Consumo

O comércio eletrônico surgiu no final da década de 1990, após a popularização da Internet, a evolução da segurança nos sítios eletrônicos, e, até mesmo, depois do incremento nas conexões à Rede Mundial de Computadores.

Desde o Século XIX, não se tinha conhecimento de outra revolução, após a Industrial, que pudesse representar tamanha modificação quanto a Revolução da Informática e o conseqüente surgimento do comércio virtual, que ora se presencia.

Essa revolução é tão intensa que ainda não se sabe ao certo qual o seu impacto no Direito, no comércio e na economia. Do mesmo modo, também não se sabe sequer como pode ser feita a sua efetiva regulamentação.

Muitos doutrinadores chegam a afirmar que uma regulamentação acabaria por tornar tal modalidade de comércio, caracterizada pela modernidade e pela constante evolução, estanque (FINKELSTEIN, 2011). Contudo, sabe-se que o Direito deve ao máximo tentar acompanhar essas transformações, pois esse contexto de comercialização, em que é facilmente possível adquirir produtos em “lojas virtuais”, através de sítios na Internet, recebendo o comprador o bem em sua casa, ou no endereço em que lhe convier (na modalidade denominada de *e-commerce* indireto) e até mesmo bens incorpóreos transmitidos diretamente pela Rede Mundial de Computadores (através do Comércio Eletrônico Direto), acaba por gerar situações que jamais poderiam ser previstas pelo Direito anteriormente.

A cada vez maior presença do *e-commerce* no cotidiano do cidadão-contribuinte brasileiro torna imprescindível que se defina como se dará a tributação sobre esse novo tipo de comércio, sendo essas definições de suma relevância tanto para contribuintes quanto para os Estados arrecadadores.

3 A INTERNET E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

3.1 Internet e Direito

O advento da Internet ensejou inúmeras transformações sociais, criando-se, inclusive, uma espécie de “mundo paralelo”, o virtual.

Greco (2000, p. 16) ressaltou em sua obra a importância da Internet e a revolução que sua invenção trouxe para a sociedade, afirmando que se trata de uma revolução “mais do que de natureza técnica, revolução ligada ao próprio padrão da civilização ocidental, que está se alterando em sua concepção básica”.

Essas mudanças trazidas pela evolução da tecnologia acabam ainda por criar situações até então impossíveis de serem previstas pelo Direito, motivo pelo qual, cada vez mais os Tribunais e legisladores têm que se manifestar sobre querelas e hipóteses envolvendo a Rede Mundial de Computadores e, em especial, o comércio eletrônico.

3.1.1 Definição e Surgimento da Internet

A Internet, palavra originada da expressão Inter Networking⁶, é definida como o “conjunto de incontáveis redes de computadores que servem a milhões de pessoas em todo o mundo” (FINKELSTEIN, 2011, p. 19).

Consoante a Portaria nº 148, de maio de 1995, do Ministério das Comunicações, a qual aprovou a Norma nº 04/95, a Internet é definida como o “nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores”.

Esse sistema que une vários computadores, através de uma rede mundial, em que é possível a troca de informações entre os aparelhos, surgiu em decorrência da evolução de um programa militar, o Arpanet, criado no fim da década de 1960, cujo objetivo era transmitir

6 Interligação de redes

informações e desenvolver tecnologias caso ocorresse a tão temida guerra nuclear.

Conforme relatado pela Suprema Corte estadunidense no caso *Reno v. American Civil Liberties Union*, 117, S.Ct 2329 (1997):

The Internet is an international network of interconnected computers. It is the outgrowth of what began in 1969 as a military program called 'ARPANET', which was designed to enable computers operated by the military, defense contractors, and universities conducting defense related research to communicate with one another by redundant channels even if some portions of the network were damaged in a war. While the ARPANET no longer exists, it provided an example for the development of a number of civilian networks that, eventually linking with each other, now enable tens of millions of people to communicate with one another and to access vast amounts of information from around the world. The Internet is "a unique and wholly new medium of worldwide human communication.

The Internet has experienced 'extraordinary growth'. The number of 'host' computers--those that store information and relay communications--increased from about 300 in 1981 to approximately 9,400,000 by the time of the trial in 1996. Roughly 60% of these hosts are located in the United States. About 40 million people used the Internet at the time of trial, a number that is expected to mushroom to 200 million by 1999.

Individuals can obtain access to the Internet from many different sources, generally hosts themselves or entities with a host affiliation. Most colleges and universities provide access for their students and faculty; many corporations provide their employees with access through an office network; many communities and local libraries provide free access; and an increasing number of storefront "computer coffee shops" provide access for a small hourly fee. Several major national "online services" such as America Online, CompuServe, the Microsoft Network, and Prodigy offer access to their own extensive proprietary networks as well as a link to the much larger resources of the Internet. These commercial online services had almost 12 million individual subscribers at the time of trial.

Anyone with access to the Internet may take advantage of a wide variety of communication and information retrieval methods. These methods are constantly evolving and difficult to categorize precisely.⁷

7 A Internet é uma rede internacional de computadores interconectados. É o desenvolvimento do que teve início em 1969 como um programa militar chamado 'ARPANET', que foi projetado para permitir que os computadores operados pelos militares, pelos membros da defesa militar e pelas Universidades conduzindo pesquisas relacionadas à defesa pudessem se comunicar entre si por canais redundantes, mesmo que alguns partes da rede fossem danificados em uma guerra. Quando a ARPANET deixou de existir, continuou como um exemplo para o desenvolvimento inúmeras redes civis, ligadas umas às outras, agora permitem dezenas de milhões de pessoas a se comunicarem entre si e acessarem grandes quantidades de informações de todo o mundo. A Internet é "um meio único e totalmente novo de comunicação humana em todo o mundo.

A Internet tem tido um "crescimento extraordinário". O número de 'hosts - aqueles computadores que armazenam informações e validam comunicações - aumentou de cerca de 300 em 1981 para 9.400.000 ao tempo do julgamento em 1996. Cerca de 60% dessas máquinas estão localizadas nos Estados Unidos. Cerca de 40 milhões de pessoas utilizaram a internet no momento do julgamento, um número que se espera que aumente para 200 milhões em 1999.

Indivíduos podem obter acesso à Internet a partir de diferentes fontes, normalmente por hosts próprios ou afiliados. A maioria das faculdades e universidades oferecem o acesso de seus alunos e corpo docente; muitas corporações proporcionam aos seus empregados acesso através da rede do escritório; muitas comunidades e bibliotecas locais permitem o acesso gratuito; e há um aumento de "cyber cafés" que permitem o acesso por uma

Paesani (2000) relata que o objetivo da Arpanet era criar pequenas redes locais coligadas por meio de redes de telecomunicação geográfica, as quais assegurariam que, mesmo em caso de eventual ataque nuclear soviético, esse *Inter Networking* permitiria a manutenção da comunicação entre as redes das cidades remanescentes.

Há indícios, contudo, conforme salienta Finkelstein (2011), de que a Arpanet, na realidade, teria surgido em consequência de um projeto de uma agência americana denominada *Advanced Research and Projects - Arpa*, no qual se interligaram computadores das Universidades de Los Angeles, Santa Bárbara, Utah e Stanford, tendo, ato contínuo, esse projeto resultado na concepção de um conjunto de protocolos que constitui a base da Internet.

Ressalta, ainda, a referida autora:

No início da década de 1980, a Arpa iniciou a integração das redes de computadores dos outros centros de pesquisa à Arpanet. Assim, várias universidades conectaram-se à Arpanet. Já em 1985, a entidade americana NSF interligou os supercomputadores de seus centros de pesquisa, criando a NSFNET.

(...)

Em 1986, a NSFNET foi conectada à Arpanet. O conjunto de todos os computadores e redes ligados a essas duas estruturas físicas de rede tornou-se conhecido oficialmente como Internet. Em 1988, a NSFNET passou a ser mantida com o apoio das empresas IBM, MCI e MERIT, que formaram uma associação conhecida como ANS.

(...)

Em 1991, a ANS desenvolveu uma nova estrutura física, a Anset, que passou a ser a mais importante da Internet. Nesse mesmo período, iniciou-se o desenvolvimento de uma estrutura européia (Ebone), interligando alguns países da Europa à Internet.

A partir de 1993, a Internet deixou de ser uma instituição de natureza apenas acadêmica e passou a ser explorada comercialmente, em âmbito mundial, também para fornecimento de serviços diversos.

Em 1991 foi criada a World Wide Web, cuja autoria é reputada a Tim Berners-Lee, sob a forma de um sistema de documentos interligados que são acessados por meio de navegadores (FINKELSTEIN, 2011, p. 24).

A *World Wide Web* destacou-se como forma mais comum de utilização da Internet em virtude de outra criação, qual seja, o hipertexto. Criado por pesquisadores do MIT⁸, essa

hora mediante pequena taxa. Várias provedores de acesso, como a America Online, CompuServe, a Microsoft Network, e Prodigy oferecem acesso às suas próprias redes bem como uma ligação para a muitos outros recursos da Internet. Esses serviços comerciais on-line já contavam com quase 12 milhões de assinantes no momento do julgamento.

Qualquer pessoa com acesso à Internet poderá usufruir de uma ampla variedade de comunicação e métodos de informação. Esses métodos estão em constante desenvolvimento e é difícil categorizá-los com precisão”.

8 Massachusetts Institute of Technology – Instituto de Tecnologia de Massachusetts.

forma de interconexão de informações e de documentos possibilitou a rápida evolução da Rede Mundial de Computadores.

No Brasil, no ano de 1988, a Internet teve início, após os bolsistas da Fundação de Amparo à Pesquisa no Estado de São Paulo (Fapesp), recém-chegados dos Estados Unidos, terem trazido à tona a necessidade de utilização daquela tecnologia. Dessarte, foi a Internet oficialmente inaugurada em abril de 1989 (FINKELSTEIN, 2011, p. 25).

Alguns anos depois, visando à prestação de informações acerca da introdução da Internet em nosso país, foi publicada, pelo Ministério das Comunicações e pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, a Nota Conjunta de Maio de 1995.

Nesse documento, em que se afirma que o “Governo considera de importância estratégica para o País tornar a Internet disponível a toda a Sociedade, com vistas à inserção do Brasil na Era da Informação”, procedeu-se à definição de Internet, bem como de vários conceitos importantes para o entendimento da rede, como a idéia de *backbones* e de provedores de acesso:

2. A Internet

2.1 A Internet é um conjunto de redes interligadas, de abrangência mundial. Através da Internet estão disponíveis serviços como correio eletrônico, transferência de arquivos, acesso remoto a computadores, acesso a bases de dados e diversos tipos de serviços de informação, cobrindo praticamente todas as áreas de interesse da Sociedade.

2.2 A Internet é organizada na forma de espinhas dorsais *backbones*, que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade.

2.3 Interligadas às espinhas dorsais de âmbito nacional, haverá espinhas dorsais de abrangência regional, estadual ou metropolitana, que possibilitarão a interiorização da Internet no País.

2.4 Conectados às 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.

2.5 Poderão existir no País várias espinhas dorsais Internet independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob controle da iniciativa privada.

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

Atualmente, nosso país já conta com cerca de 50 milhões de usuários, mais de

25% da população brasileira. No mundo, são mais de 1 (um) bilhão de internautas, ou seja, um sétimo da população mundial (Finkelstein, 2011).

3.2 Ascensão do Comércio Eletrônico

3.2.1 Noções Introdutórias

O comércio eletrônico se desenvolveu primeiramente nos Estados Unidos, onde surgiu em meados de 1993, a partir da exploração comercial da Internet, e é naquele país em que se encontra o maior número de usuários do *e-commerce*.

No magistério de Finkelstein (2011, p. 37):

Várias são as definições de comércio eletrônico. Alguns o definem como uma forma de EDI (Electronic Data Interchange), ou seja, uma troca de dados por computadores e outros equipamentos eletrônicos sem que se recorra à produção de um suporte de papel. Outros, como a venda de quaisquer produtos ou serviços mediante a utilização da Internet.

Salienta ainda a autora que o comércio eletrônico se caracteriza pela presença de estabelecimentos virtuais e pela inacessibilidade física, uma vez que “o consumidor manifesta a aceitação em relação às ofertas por meio de transmissão de dados. Não há o deslocamento físico do mesmo ao imóvel em que se encontra a empresa para adquirir algum produto ou serviço como ocorre no estabelecimento físico” (FINKELSTEIN, 2011, p. 50).

Consoante já salientado, o comércio eletrônico vem representando uma grande revolução. São cada vez mais comuns negócios de compra e venda de produtos, bem como de prestação de serviços, realizados através da Internet.

A maior evolução representada pelo comércio eletrônico foi a possibilidade de se eliminar barreiras, diminuindo, assim, a distância entre os consumidores e os produtos, deixando a concorrência de ser um fator precipuamente local e passando a ser mundial.

Resta claro que uma revolução de tamanha importância quanto é o caso da ascensão do comércio eletrônico enseja respostas do ordenamento jurídico pátrio. Para FINKELSTEIN (2011, p. 1/2):

Há quem o veja como uma verdadeira corrida do ouro, cujos ganhos serão auferidos em um futuro próximo. Outros o vêem como uma possibilidade de ganho imediato, por meio da publicidade e da propaganda institucional. Há, ainda, quem o veja como uma simples forma de redução de custos, ainda que não necessariamente como um maximizador de ganhos.

(...)

Claro está que o comércio eletrônico, por ser manifestação da sociedade, exige uma convivência ordenada, motivo pelo qual o Direito deve tomar uma posição quanto a ele.

(...)

O problema é que, em face da novidade do negócio, não se sabe exatamente a forma pela qual o Direito deva intervir no comércio eletrônico. Esse, aliás, não é um problema específico do comércio eletrônico. O desenvolvimento da sociedade, de novas formas de relacionamento, sempre é mais rápido do que o desenvolvimento do Direito.

E por representar o comércio eletrônico nova forma de demonstração da capacidade contributiva, faz-se necessário seu estudo, a fim de averiguar como se deve portar o aplicador e o legislador do Direito Tributário diante dessas operações. Nas palavras de Greco (2000, p. 76):

Realizar operações com conteúdo econômico, agregando valor no processo de circulação de bens e prestações de serviços demonstra a existência de aptidão econômica para tanto, que é a base da denominada “capacidade contributiva” que informa, em termos gerais, a tributação mediante impostos. Daí o crescimento da preocupação com a tributação que deve acompanhar tais tipos de operação.

3.2.2 Modalidades de Comércio Eletrônico

O comércio eletrônico é, por definição, o processo que envolve a compra e venda de produtos, além da prestação de serviços através da Informática e da Rede Mundial de Computadores. Essa, no entanto, é uma definição ampla, que costuma se referir tanto ao que é chamado pela doutrina especializada de comércio eletrônico indireto quanto ao direto.

No magistério de Greco (2000, p. 77):

Em primeiro lugar, o termo ‘comércio’ utilizado na expressão “comércio eletrônico” é equívoco pois abrange, a rigor, dois tipos distintos de atividade. Uma, tipicamente de intermediação comercial, consistente nos negócios jurídicos mercantis que tenham por objeto bens corpóreos e que correspondam ao impulsionamento de mercadorias em direção ao consumo; outra, de pertinência ‘comercial’ (entre aspas)

é dúbia por abranger também as prestações de serviço realizadas num ambiente eletrônico.

O *e-commerce* pode ser classificado, então, de acordo com a imprescindibilidade da Internet para sua configuração, conforme a definição de Cristiano Gambarini. O comércio eletrônico pode se dar de duas formas, quais sejam, o comércio indireto ou direto.

O primeiro caracteriza-se pelo uso da Internet como facilitador para a realização do negócio jurídico, o qual, contudo, na prática, poderia se realizar da forma tradicional. Dessa forma, apesar de a Internet intermediar grande parte dos atos que compõem o negócio, a distribuição e a tradição dos produtos adquiridos ocorrem no “plano físico”, da mesma forma que no comércio tradicional. Usar-se-ia a Internet apenas como meio de facilitação da compra de bens corpóreos, os quais serão, posteriormente, entregues ao consumidor.

Nota-se, pois, que há muito já se tem notícia de comércio semelhante ao *e-commerce* indireto. É o caso do comércio através de catálogos, em que a entrega era feita, na maioria das vezes, pela via postal e das “vendas de porta-em-porta”. O que diferencia o comércio eletrônico indireto de seus predecessores é apenas o fato de as fases anteriores se realizarem através da Internet.

Já no comércio eletrônico direto, nota-se que a imprescindibilidade da Internet e dos meios de informática é maior. Isso porque não apenas a compra em si, mas também o envio dos bens e a prestação dos serviços contratados ocorrem pela Rede. É o comércio eletrônico propriamente dito, em que bens incorpóreos, como *softwares* e outros aplicativos, são adquiridos e disponibilizados em meio virtual.

3.3 Bens Digitais

Cada vez mais vêm se propagando os bens incorpóreos digitais, sendo mais freqüente que *softwares*, músicas, filmes, jornais e livros sejam transmitidos pela Internet, ao invés de serem adquiridos em lojas, ou, até mesmo, sejam comprados em sites para, só depois, serem enviados às casas dos compradores.

De acordo com Jardim Neto (2001, p. 281), estes bens representam uma

revolução, a qual é novidade até mesmo para o orbe jurídico:

Mesmo dentro do novo contexto mundial denominado “Internet”, os chamados produtos digitais estão se tornando uma revolução à parte. Hoje, música, livros, *softwares* e outros produtos estão chegando ao consumidor via cabos telefônicos. Com o *mouse* a pessoa clica num signo na tela de seu computador e passa a receber, durante algum tempo, uma seqüência de informações que, completa, será utilizada pelo seu computador para desenhar um livro, uma música, um *software*. Se tudo isso é uma surpresa para pessoas comuns, mais ainda o é para o Direito Positivo.

Para se entender o que são os bens de que trataremos em nosso trabalho, faz-se necessária a análise dos conceitos de “bem” e de “corporeidade”.

Diniz (2004, p. 293) preceitua que o conceito de “coisas” abrange “tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como ‘bens’ só se consideram as coisas existentes que proporcionam ao homem uma utilidade, sendo suscetível de apropriação, constituindo, então, seu patrimônio”.

Resta claro, pois, que as coisas são gênero do qual os bens são espécies, haja vista que estes são coisas que possuem utilidade e que podem passar a integrar o patrimônio de alguém.

A classificação tradicional de bens corpóreos e incorpóreos não é recente e sua criação vem sendo conferida ao Direito Romano. Segundo essa classificação, corpóreos seriam os bens com existência material, tangível. Em outro giro, os bens ditos incorpóreos teriam existência abstrata e seriam, em sua maioria, criados pelo Direito. Nota-se, contudo, que, com a evolução da tecnologia, o conceito de bens incorpóreos tem de ser ampliado, uma vez que não somente as criações jurídicas, mas outros bens caracterizam-se pela ausência de materialidade.

No magistério de Greco (2000, p. 99):

Ocorre que a definição de bem incorpóreo pode assumir um novo sentido (não o clássico) que apontaria na direção de que seriam incorpóreos todos os bens que não fossem corpóreos. Ou seja, partindo-se da premissa de que a noção de bem abrange todas as coisas que possam ser objeto de relações jurídicas ou todas aquelas que tenham valor para o direito, alcançaria, todas as “entidades materiais que existem realmente, não sendo produto de qualquer fantasia; vivem fora de nós, mas possuem estrutura imaterial”.

Incorpóreo, então, seria conceito definido pela negativa (= tudo aquilo que não fosse corpóreo) independente de ser, ou não, criação do Direito.

No entanto, os bens incorpóreos objetos desse trabalho, *in casu*, as músicas, vídeos, livros e *softwares* adquiridos através do comércio eletrônico direto já no conceito tradicional poderiam assim ser classificados, em razão de se tratarem de expressões de direito autoral, nos termos do art. 7º, da Lei 9.610/98, o qual é, desde muito, considerado bem incorpóreo.

3.3.1 Softwares: Conceito e Natureza

O conceito de *software* está disposto no art. 1º da Lei 9.609/98:

Art. 1º: Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Para Finkelstein (2011, p. 209), “*Software* ou programa de computador é o conjunto de informações organizadas que determina o que o computador, enquanto máquina, tem de fazer para atingir uma finalidade específica”.

O *software* nada mais é do que “uma seqüência de direcionamentos de corrente elétrica” (GRECO, 2000, p. 88). Para a melhor compreensão do que constitui o *software*, colacionamos o ensinamento do retrocitado autor, o qual se utiliza das lições de Adam Osborne para explanar:

Na sua formulação original, a memória de computador consiste numa seqüência de elementos que admitem dois estados elétricos (o 0 ou 1 que corresponderá a um *bit*). As posições de memória correspondem a elementos (em geral) de metal que têm a capacidade de manter uma determinada carga magnética que pode ser numa direção ou em outra direção. Isto ocorre em função do trânsito da eletricidade numa ou noutra direção. (...) Uma seqüência de zeros e uns é possível ser traduzida em símbolos, letras, números, ou mesmo *instruções* a serem executadas pela máquina. Assim, uma instrução nada mais é do que uma seqüência de zeros e uns dispostos de determinada maneira que a máquina interpreta como uma ordem a ser executada.

Jardim Neto (2001, p. 283/284) ensina:

Portanto, para a nossa análise, podemos conceituar *software* um conjunto de instruções, de emprego em máquinas eletrônicas, criado por trabalho intelectual humano, cujos direitos são pertencentes à pessoa física ou jurídica. Assim também são os produtos digitais que sempre constituem um trabalho intelectual, seja por serem *softwares* no sentido estrito do termo, seja por constituírem-se de

informações, música, imagens convertidas em linguagem computadorizada.

(...)

O programa de computador, como puro e simples conjunto de instruções, não tem valor econômico. O valor econômico do *software*, para o seu titular, depende dos direitos relativos a ele. E o valor pago pelo consumidor se refere ao direito de utilizar o *software*.

Tanto isso é verdade que, mesmo sendo a cópia dessa seqüência de dados procedimento extremamente simples (...) não interessa àquele que adquire o *software* em uma loja idônea simplesmente a seqüência de informações, interessa-lhe o direito de uso do produto, a cópia autorizada. (...) A razão de pagar mais de uma centena de reais por um *software* original, quando se pode adquirir o mesmo programa por dois ou três reais ou mesmo de graça, é o acesso ao direito de uso, que garante o uso do *software* dentro da lei, sem o risco da imputação de responsabilidade criminal e civil.

Conforme saliente Greco (2000, p. 89), costuma-se dividir o *software* em dois programas ou planos: o programa fonte, que é constituído por instruções escritas ainda de forma legível ao ser humano; e o programa objeto, o qual é composto apenas por linguagem binária (formada por 0 e 1), em que estão as instruções que gerarão resposta do computador. É o programa objeto que se encontra gravado no CD-ROM de um *software*, por exemplo.

No primeiro plano, situa-se o que se denomina “programa fonte” que corresponde a um conjunto de instruções escritas de uma forma legível pelo ser humano sendo aquela em que o programa é inicialmente escrito. No segundo plano, encontra-se o denominado “programa objeto” que corresponde a uma seqüência de números binários (zeros e uns) que é a representação final de qualquer programa pois esta é a realidade a partir da qual a máquina pode reagir. O programa objeto é absolutamente incompreensível pelo ser humano, pois se encontra na chamada “linguagem de máquina.

De pronto, a impossibilidade de ser captado pelos sentidos humanos já coloca o *software* na nova classificação de bem incorpóreo. Ademais, a Lei nº 9.610/98, que trata dos Direitos Autorais, traz, no elenco de obras intelectuais protegidas, disposto em seu art. 7º, o programa de computador, o qual vem discriminado no inciso XII.

Art. 7º: São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

§ 1º: Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

Da mesma forma, nos termos do art. 2º da Lei 9.609/98, também se confere aos

softwares a proteção supracitada.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

A referida Lei dos Direitos Autorais (Lei 9.610/98) confere a esses direitos a qualidade de bens móveis, devendo, pois, o *software* e os demais bens incorpóreos que também constituem direitos autorais (músicas, filmes, livros) serem reputados bens móveis.

Os programas de computador são, classicamente, divididos em dois tipos: os *softwares* por encomenda e os *standard*. Nas palavras de Finkelstein (2011, p. 209):

Em relação à contratação de *software*, há a necessidade de se distinguir as características quanto à sua função e a seu grau de padronização. Em relação à sua função, o *software* pode servir de base ao funcionamento do hardware, pode ser de aplicação ou referente ao manejo de uma base de dados. Da mesma forma, o *software* pode ser classificado em razão de seu grau de padronização. Assim, tanto pode ser o *software* sob medida, como *standard* – aquele em que há transferência de um programa padrão, podendo ou não vir a ser adaptado às necessidades do cliente.

Pela definição de Saavedra apresentada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 176.626, acrescenta-se mais um tipo de *software*, qual seja, os programas adaptados ao cliente.

Segundo o retrocitado autor, os programas *standard* ou de prateleira podem ser definidos como aqueles “programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores – e não a um utilizador em particular (...), fabricados em massa”.

Por outro lado, os *softwares* por encomenda “geralmente não se mantêm estáveis e acabados como os ‘programas *standard*’; pelo contrário, são continuamente adaptados, corrigidos e melhorados para responder aos requisitos internos e externos das empresas”.

Por fim, definem-se os programas adaptados ao cliente como “uma forma híbrida entre os programas *standard* e os programas à medida do cliente. Baseiam-se em programas *standard* que são modificados para se adequarem às necessidades de um cliente particular (*customization*)”. Por se tratarem de forma híbrida, a qual terá suas características precípuas definidas caso a caso, limitar-se-á esse trabalho à análise das formas puras de *softwares*.

Percebe-se que, conquanto essa classificação esteja relacionada ao grau de customização dos programas, essas definições estão muito mais relacionadas aos contratos estabelecidos entre o programador e o adquirente do que propriamente a características intrínsecas do programa. O que define, em realidade, o *software* como do tipo “por encomenda” ou “de prateleira” é o contrato realizado.

Preceitua o art. 9º, da Lei do *Software*, que “O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”. Destarte, sempre que se tratar de operações envolvendo o uso de programas de computador, teremos esse tipo de contrato.

Nesse contrato, o licenciante transfere ao licenciado o direito de uso, autorizando a utilização de bem do qual possui a titularidade (no caso, o programa).

A licença não implica, no entanto, a transferência de titularidade, não havendo, assim, uma típica compra e venda de *softwares*, o que, como veremos em seguida, terá implicações na análise da incidência do ICMS sobre essas operações. Cezaroti (2001, p. 158) salienta:

Com relação ao *software*, que é um bem imaterial, constituído por informação (...). O titular de seu direito de uso cede ou licencia este direito para terceiros (...). Na aquisição de produtos digitalizados não ocorre qualquer desmembramento na titularidade do direito, mas aquisição de uma licença para poder fruir deste direito.

No entanto, quando se tratar de *software* feito sob encomenda, haverá ainda outro contrato. É o contrato de encomenda a que vai ser procedido quando o cliente necessitar que o experto crie programa de computador específico para atender a suas necessidades, e é nele em que serão definidos os termos do desenvolvimento do *software* por encomenda. Mesmo nesse tipo de contrato, o código fonte geralmente não é fornecido (FINKELSTEIN, p. 210).

Ato contínuo, contudo, haverá o contrato de licença de uso, o qual autorizará o consumidor a utilizar o produto do serviço contratado.

4 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

4.1 O Comércio Eletrônico Direto

O comércio eletrônico, como já explanado, é comumente classificado em duas modalidades, quais sejam, o direto e o indireto. Este se refere ao tipo de comércio eletrônico ainda predominante no Brasil, em que a Rede Mundial de Computadores é utilizada somente como instrumento facilitador para uma maior proximidade entre estabelecimentos comerciais e consumidores. No comércio eletrônico indireto, os negócios são realizados através de sítios eletrônicos das lojas, sendo, posteriormente, o bem adquirido enviado ao comprador, no endereço indicado no momento da compra.

Dessa forma, apesar de haver algumas celeumas em torno da tributação dessa modalidade de comércio, principalmente no que concerne à cobrança do ICMS e ao local onde estariam efetivamente localizados esses estabelecimentos, em regra, esses negócios em muito se assemelham às compras e vendas realizadas diretamente nos estabelecimentos comerciais.

Nas palavras de Finkelstein (2011, pág. 50), nessa modalidade:

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

Já o comércio eletrônico direto refere-se à aquisição de bens que são, em virtude de sua natureza, transmitidos diretamente pela internet, através de *downloads*.

Dessa forma, não somente a compra, mas também a transmissão e a tradição do produto adquirido são realizadas pela Rede Mundial de Computadores.

A evolução não apenas do comércio, mas da sociedade de uma forma geral, tem ensejado a busca por produtos incorpóreos, que não passam de conjuntos de bytes. Assim, estão se tornando raros os CDs de música, os DVDs de filmes e os discos com programas de computador, os quais têm sido substituídos, respectivamente, por arquivos de músicas, filmes

e *softwares* disponibilizados na própria Internet.

É notável a dificuldade imposta ao legislador e aplicador do Direito Tributário pela nova realidade fática de informações desvinculadas de um suporte físico, motivo pelo qual a Ciência Jurídica precisa se adaptar às conseqüências das novas tecnologias.

4.1.1 Bens corpóreos versus bens incorpóreos: disponibilização em meio físico e transmissão através da Internet

Há ainda poucas normas jurídicas que abordam a nova realidade surgida no contexto desse mundo mais dinâmico e informatizado. Menos ainda são as que tratam desse assunto na seara tributária, motivo pelo qual é a jurisprudência mais recente dos tribunais a fonte precípua no que concerne à tributação dos bens digitais, como os *softwares* (CARVALHO, 2009), por exemplo.

Contudo, como salientado por Carvalho (2009, p. 31), faz-se sempre necessário que o “Direito não ande na contramão da tecnologia, e sim paralelamente a ela”. O autor salienta, ainda, a necessidade de se atentar para os “abusos cometidos pelo Fisco, principalmente, quando puderem minar os benefícios do desenvolvimento tecnológico. Isso se deve à tendência natural do Estado-Fisco em desejar a máxima arrecadação da prestação pecuniária compulsória”.

Destaca Brito (*apud* CARVALHO, 2009, p. 32) que as obrigações de fazer intelectual e a demonstração do pensamento de ramo do conhecimento se dão “por algum meio, não importa se físico ou eletrônico. Logo, na divulgação no pensamento, meios físicos e digitais possuem igual valor na ‘divulgação para o mundo sensorial’”.

A grande celeuma refere-se, pois, à tributação dos produtos e serviços digitais e se deu em razão, principalmente, do surgimento de uma série de posicionamentos, muitas vezes diametralmente opostos, quanto ao referido assunto.

Amaral e Kawasaki (2001, p. 303) afirmam que uma das mais importantes conseqüências do desenvolvimento da tecnologia foi a “separação da informação de seu suporte físico, ou seja, a comercialização de bens incorpóreos, por exemplo, a aquisição de

softwares, músicas, livros, etc. sem que haja a circulação física da mercadoria. É o chamado comércio eletrônico próprio ou direto”.

O desenvolvimento da Rede Mundial e dos protocolos de segurança, juntamente com a proliferação do acesso, possibilitou o incremento da procura por bens desmaterializados fornecidos diretamente pela Internet. São programas de computador, vídeos e música, todos disponibilizados sem qualquer suporte físico, através da transmissão de dados.

A maior parte desses bens incorpóreos, essencialmente, no entanto, não diferem tanto dos bens tangíveis, constituindo aqueles, na realidade, o conteúdo destes. Contudo, o só fato de serem intangíveis dá azo a inúmeros questionamentos.

4.1.2 Os bens incorpóreos e o conceito de mercadoria: posicionamento favorável à classificação dos bens digitais como mercadorias

Essa nova realidade, caracterizada pela ausência de suporte físico dos bens, enseja discussões acerca da possibilidade de tributação de itens disponibilizados através da esfera virtual. Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza do conteúdo transmitido e das operações realizadas no meio virtual. Ocorre que é extremamente complexo estabelecer esses conceitos, em razão de se tratarem de bens intangíveis, imateriais, cuja destinação e natureza permanecem ainda duvidosas.

O art. 155 da Constituição Federal, confere aos Estados competência para tributar as operações relativas à mercadoria:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O conceito de mercadoria, em termos tributários, sempre foi extraído do art. 191 do antigo Código Comercial, o qual preceituava:

Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o

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

Greco (2000) leciona no sentido de que o conceito de mercadoria abrangeria também os bens intangíveis. Primeiramente, salienta o doutrinador que a definição antes vigente de mercadoria restringir-se-ia aos bens corpóreos. No entanto, a partir do momento em que a inovação tecnológica propiciou o surgimento de bens intangíveis e, principalmente, permitiu novas espécies de manifestação de capacidade contributiva, o conceito de mercadoria teve de ser ampliado.

O termo ‘mercadoria’, utilizado no Brasil há trinta anos para definir a base da tributação pelo ICMS, tem sido entendido como significando a ‘coisa móvel objeto da mercancia’, categoria a que o *software*, segundo alguns, não pertenceria. A noção de ‘coisa móvel’ (materialmente captável, tangível) é muito adequada quando se está perante uma realidade em que o valor é atribuído apenas a objetos materiais formados por átomos.

Porém, no momento em que surgem novos objetos negociados no mercado que não são tipicamente corpóreos (formados por átomos captáveis pelos sentidos humanos), instaura-se a seguinte situação. Por um lado, há manifestação de capacidade contributiva (pressuposto dos impostos), pois correspondem a operações de circulação de riqueza que, pelo seu número e valor, indicam relevância econômica sempre maior. Por outro lado, no entanto, a noção de ‘mercadoria’ suscita dúvidas quanto a ser, ou não, adequada para atingir tal manifestação. Em consequência, inúmeras manifestações de capacidade econômica podem deixar de estar submetidas a este imposto, embora ele vise onerar amplamente o tráfego de bens (GRECO, 2000, p. 81).

E conclui:

Por isso, o mencionado artigo 191 utiliza o conceito de “coisa móvel” (*res corporales*), bem como enumera as várias figuras que, aos olhos da época, representariam a totalidade do universo conhecido.

Isto nos permite afirmar que o sentido do artigo 191 foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos), que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem comerciantes (inclusive os banqueiros).

Portanto, na sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos (tangíveis) como bens incorpóreos (no sentido de criação do Direito); vale dizer, engloba, em sua plenitude, o universo concebido por Gaio.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar no julgamento da liminar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, em que, em discussão

iniciada pelo Ministro Nelson Jobim, argüiu-se se haveria diferença entre produtos, mais especificamente programas de computador, disponibilizados em mídia física, como CD e disquete, e aqueles vendidos através do próprio meio virtual.

Nas palavras do emérito Ministro:

O que se tem no comércio de programas de computação? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de *software*, dependendo da natureza e sofisticação. Pois bem. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou falando em CD ROM, e, sim, em programas de incorporação. Muito bem. Quando se difunde a Internet, o que se cria? Cria-se a possibilidade de você, em vez de receber, comprar o disquete com o programa e, se tratar do disquete, colocar no disco rígido, você adquire o mesmo programa, acessando o “site” da empresa distribuidora e escolhe o programa que você quer; paga por mês com cartão de crédito ou pelo sistema de “cleanbox”, em que você tem uma caixa eletrônica no sistema da Internet, com o depósito de valores em moeda nacional conversível em moeda estrangeira – você compra isso. E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam download (...). Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem matemática binária que compõe o *software* ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de Internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma.

Nota-se, pois, que, segundo o Ministro, não há motivos para se dar tratamento diferente aos bens disponibilizados em mídias físicas e aos disponibilizados diretamente pela Internet. Afinal, o que se está consumindo é o conteúdo dos discos, o qual é o mesmo, seja gravado em CD, seja transmitido em meio virtual diretamente para os equipamentos eletrônicos do consumidor.

Assim, músicas ou vídeos disponibilizados em meio eletrônico não difeririam daqueles comercializados em discos, da mesma forma que o programa de computador transmitido diretamente ao computador do adquirente não poderia ter tratamento diferenciado dos mesmos bens apresentados em mídia física.

Ocorre que, em matéria tributária, é necessário ter bastante cautela com interpretações ampliativas e analogias, uma vez que é defeso que estas possam criar tributos ou novos fatos impositivos. É a inteligência do art. 108, §1º, do Código Tributário Nacional:

Art. 108, §1º: O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Dessarte, é necessário proceder a uma análise minuciosa não apenas da amplitude do conceito de mercadoria, mas também, da possibilidade de essas inovações serem, de pronto, utilizadas para a caracterização do fato impositivo de impostos, a exemplo do ICMS e do Imposto de Importação.

4.1.3 Análise da Impossibilidade de Incidência do ICMS e do Imposto de Importação sobre Bens Incorpóreos: A não configuração dos bens digitais como mercadorias

Amaral e Kawasaki ressaltam os termos do trabalho “*State Taxation of the Information Superhighway*” publicado pelo *Institute of Property Taxation*:

As stated earlier, the digitalization of products such as music compact discs, movies, and all manner of textual and graphical materials has led to the ability to sell and package these items for direct delivery to the consumer over the information highway using telecommunications. Digitalizing these products converts them from what is traditionally considered tangible personal property into an intangible electronic form. Because the sales tax generally applies only to sales of tangible personal property, conversion of these items into an intangible digital form for sale via the information highway will, absent legislative or administrative action, circumvent the sales tax. Computers users are already purchasing a significant amount of canned software by downloading programs from databases accessible for a small fee, thereby eluding the tax many states have imposed on these items, by applying the theory that these programs constitute intangible personal property, rather than services.⁹

Faz-se necessário, pois, analisarmos se a intangibilidade dos bens realmente não impede a sua configuração como mercadoria, e se, mesmo que se tenha esta situação, até que ponto a natureza incorpórea e a ausência de pressupostos legais interferem na incidência do ICMS.

Consoante já abordado, a legislação tributária pátria proíbe expressamente, em seu art. 108, que o emprego de analogias afronte o princípio da legalidade.

⁹ Como afirmado anteriormente, a digitalização dos produtos, tais como compactos de música, filmes e toda sorte de materiais textuais e gráficos levou à capacidade de vender e embalar estes itens para entrega direta ao consumidor pela via das telecomunicações. Digitalizar destes produtos os converte do que é tradicionalmente considerado como propriedade pessoal tangível para uma forma eletrônica intangível. Como os impostos sobre vendas, em geral, aplicam-se apenas às vendas de bens tangíveis, a conversão desses itens em uma forma intangível digital para venda através do comércio eletrônico poderá, sem a ação legislativa ou administrativa, burlar a tributação sobre as vendas. Usuários de computador já estão comprando uma quantidade significativa de *softwares* através do *download* de programas, de servidores de dados acessíveis pelo pagamento uma pequena taxa, iludindo, assim, os impostos que muitos Estados impuseram sobre estes itens, aplicando a teoria de que esses programas constituem propriedades intangíveis, ao invés de serviços.

O art. 110 do Código Tributário Nacional, com o escopo de garantir a segurança jurídica e em respeito ao princípio da legalidade, é claro ao determinar que 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, para definir ou limitar competências tributárias”.

E a definição de mercadoria, consoante retratado no item acima, está enquadrada dentre as oriundas de direito privado, a qual, portanto, tem que ser respeitada.

O entendimento atual do Pretório Excelso é de que é cabível a incidência de ICMS para produtos, *in casu*, *softwares* vendidos em discos¹⁰. Contudo, ainda há muita resistência e discussão no que concerne à incidência do ICMS no comércio eletrônico direto, em razão da ausência de corporeidade.

Essas discussões são oriundas do fato que grande parte dos doutrinadores sempre entendeu que o ICMS deveria incidir apenas sobre bens corpóreos, pois a eles estaria restrito o conceito de mercadoria.

No magistério de Machado (2004, p. 350), o conceito de mercadorias estaria restrito aos bens corpóreos. Senão vejamos:

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

O mesmo autor salienta que “doutrinadores os mais autorizados sustentam que a palavra produto, na norma constitucional atributiva de competência à União, para instituir e cobrar o imposto de importação, designa o bem móvel *corpóreo*” (MACHADO, 2001, p. 92). Ressalta ainda a lição de Oliveira Lima, no sentido de que a mercadoria é espécie do gênero produto, haja vista que aquela constitui o produto destinado ao comércio.

Hilú Neto (2001, p. 79) faz uma clara distinção entre o conceito habitual de “produto” e o que deve ser considerado para fins de tributação:

10 O referido posicionamento do STF sobre a incidência de ICMS em “*softwares* de prateleira” será analisado no item seguinte.

Reitere-se que, na linguagem comum, podem ser produtos tanto os bens corpóreos quanto os não corpóreos. (...) Essa acepção mais larga, contudo, não foi adotada pela Constituição Federal, que diferenciou, claramente, produtos de serviços, de propriedade intelectual e industrial etc.

(...)

Então, de todo o sistema jurídico-tributário vigente no Brasil extrai-se um vetor, um princípio eleito pelo legislador, a partir do legislador constitucional: para fins de tributação, produto é bem corpóreo e móvel, e os impostos que incluam seu conceito no aspecto material não incidem sobre bens que não tenham essas características, que não sejam formados por átomos. Ferir esse princípio implicaria a quebra do sistema e, via de consequência, a ofensa ao princípio da igualdade.

No mesmo sentido, Melo (2000, p. 18) salienta que a mercadoria é o bem corpóreo típico da atividade empresarial e distingue-se das coisas que tenham qualificação diversa, como o ativo permanente, por exemplo.

Leciona no sentido de que é realmente complexa a tipificação tributária de operações sobre bens digitais, destacando-se os programas de computador, mormente no que concerne à sua (não) caracterização como mercadoria:

O fato de se vislumbrar dois planos distintos (programa do *software* que o redige – “programa fonte” e o próprio *software* como conjunto de instruções que a máquina vai entender e executar – denominado programa objeto) – na doutrina de Marco Aurélio Greco – não me parece, com todo respeito ao mestre, que possa implicar a caracterização de “mercadoria”.

As mercadorias representam basicamente bens corpóreos da atividade mercantil do produtor, industrial ou comerciante, tendo por objeto a distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil. O conceito básico de mercadoria – para fins tributários – é captado no Código Comercial (art. 191), por força dos arts. 109 e 110 do CTN, tendo sofrido exclusiva modificação constitucional ao enquadrar a energia elétrica em seu âmbito (art. 155, §3º) embora se trate de coisa incorpórea.

Cumprido, nesse momento, destacar a questão da incidência do ICMS sobre a energia elétrica, a qual, apesar de ser considerada por muitos como bem incorpóreo, enquadra-se nas hipóteses de incidência daquele imposto. Preceitua o art. 155, II e §3º:

Art. 155: Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 3º - À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o Art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

O fato de a incidência do ICMS sobre a energia elétrica ter sido expressamente prevista, através da inclusão por Emenda Constitucional, apenas corrobora o entendimento de

que os bens incorpóreos não podem ser considerados mercadorias.

A previsão de tributação sobre a energia elétrica (a qual é reputada como bem incorpóreo por vários doutrinadores) constitui exceção, ampliação da hipótese de incidência do tributo, a qual, em respeito aos princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica, foi procedida mediante o instrumento legal cabível, qual seja, a feitura de Emenda à Constituição com o escopo de prever expressamente essa categoria como passível de tributação pelo ICMS.

Esse é o magistério de Jardim Neto (2001, p. 282)

A definição de mercadoria como coisa corpórea é ainda atual. Após a Constituição de 1988, entretanto, muito se discutiu sobre a possibilidade de o conceito haver sido mudado pelo legislador, quando ele previu que sobre a energia elétrica também incidiria o ICMS. Vale dizer, alguns doutrinadores passaram a discutir que o constituinte pretendeu estender o conceito de mercadoria a praticamente todos os bens submetidos ao comércio, que não estivessem sob a incidência do ISS. Em nossa opinião, porquanto o constituinte citou a energia elétrica de maneira expressa, ainda que se admitisse que tal bem é de natureza incorpórea, a discussão perde o interesse e voltamos ao velho conceito de mercadoria explicitado anteriormente.

Costa (*apud* JARDIM NETO, 2001, p. 282) define mercadoria como “toda coisa móvel corpórea produzida para ser colocada em circulação, ou recebida para ter curso no processo de circulação”.

Segundo Cezaroti (2001, p. 160):

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

E o autor complementa:

Considerando, ainda, que o artigo 110 do Código Tributário Nacional proíbe a alteração dos conceitos de direito privado para fins de tributação, dentro do conceito de tipicidade fechada, os produtos digitalizados que têm a posse e a propriedade transferida via Internet não sofrem a incidência do ICMS”. (CEZAROTI, 2001, p. 163).¹¹

Alguns autores entendem pela caracterização dos bens intangíveis como

¹¹ Ressaltamos, apenas, o fato de que, em certos casos de comércio eletrônico direto, não há sequer a transferência da propriedade, como o que ocorre, por exemplo, com os programas de computador, dos quais se adquire apenas a licença de uso, como será demonstrado posteriormente nesse trabalho.

mercadoria. No entanto, aduzem que a ausência de elementos necessários para a configuração do fato imponible impede, da mesma forma, a incidência do ICMS e do Imposto de Importação.

Rodrigues (2001, p. 386) acredita que, em tese, até se poderia considerar que “no caso dos *softwares* adquiridos através do sistema *download* poderiam ser caracterizados como mercadoria para fins de incidência do ICMS, quando a sua comercialização contiver valor econômico”. Contudo, ressalta que, mesmo a caracterização dos bens digitais como mercadorias não poderia, por si só, implicar na incidência dos impostos vigentes, *verbi gratia* o ICMS e o Imposto de Informação, uma vez que permaneceriam ausentes na legislação tributária “os elementos necessários para configuração do fato gerador (aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo)”, salientando, por fim, que em termos de “direito tributário, os elementos essenciais do tributo devem estar, expressamente, previstos em lei (princípio da estrita legalidade – art. 150, I, CF)”.

Amaral e Kawasaki (2001), no mesmo sentido, entendem que se poderia até considerar os bens intangíveis como mercadorias, seguindo a orientação de Greco (2000), contudo, a tributação sobre as operações com esses bens não seria possível, tendo em vista os elementos do fato gerador do ICMS não abarcarem as especificidades das operações em meio eletrônico:

Diante do exposto, pode-se concluir que os bens intangíveis, como o caso dos *softwares* adquiridos através do sistema de *download* poderiam, em tese, ser caracterizados como mercadoria para fins de incidência de um tributo sobre o consumo, como o ICMS. Não obstante a possibilidade do *software* importado via *download* ser passível de caracterização como mercadoria, a operação em si está fora do campo de incidência do ICMS (e do Imposto de Importação), tendo em vista que a legislação que contempla os elementos essenciais do fato gerador tributário (aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) não alcança, em linha de princípio, as especificidades das operações realizadas por meio exclusivamente eletrônico (AMARAL E KAWASAKI, 2001, p. 307).

E arrematam:

Não se está aqui diante de uma mera adequação das normas existentes a uma nova realidade, mas sim diante de uma exigência constitucional expressa no sentido de que os elementos essenciais do tributo sejam determinados por lei (princípio constitucional da legalidade estrita) (AMARAL E KAWASAKI, 2001, p. 307).

Costa (*apud* AMARAL E KAWASAKI, 2001) exemplifica:

Imaginemos uma operação de compra e venda de uma música (...) realizada pela Internet. O download do arquivo em questão, do servidor do vendedor (próprio ou de terceiro) para o computador do comprador, momento em que a operação jurídica de compra e venda produz o resultado esperado, não se enquadra na fórmula lingüística 'saída de mercadoria de estabelecimento', conforme a previsão da legislação em vigor. O lugar da operação, também intimamente ligado ao comando normativo antes referido, também reclama nítida especificação. A existência ou não, do estabelecimento virtual como elemento de operacionalização do universo jurídico-tributário pode implicar em soluções radicalmente distintas, mormente pelos possíveis conflitos de competência que enseja. No concernente ao contribuinte *lato sensu*, ao sujeito passivo da obrigação tributária, temos uma intensa discussão acerca dos intermediários (provedores, administradoras de cartões de crédito, entre outros) como possíveis ocupantes na relação jurídica formada com o fisco.

No que concerne à possibilidade de incidência do Imposto de Importação, também tem a melhor doutrina entendido que esta não é possível em operações envolvendo bens intangíveis, haja vista a não caracterização dos bens digitais como produtos (gênero, do qual mercadoria é espécie), bem como a ausência de fronteiras as quais poderiam caracterizar a ocorrência do fato gerador.

Hilú Neto (2001, p. 82), ratificando a idéia de que os bens incorpóreos não se enquadram na definição de produtos, ensina que a importação de bens digitais não está incluída na hipótese de incidência daquele imposto, só podendo ser procedida à sua tributação mediante emenda à Constituição ou através de imposto residual:

Em conclusão, o conceito de produto como bem corpóreo, oferecido pela doutrina elaborada antes da introdução e popularização da Internet, permanece o mesmo, visto que construído a partir do sistema de direito positivo vigente (acepção técnica) e não utilizado em acepção vulgar.

Logo, a importação de bens virtuais (bens não corpóreos) não está inclusa na descrição da conduta tributável pelo imposto sobre importações, o que impede sua incidência. Sendo essa conduta manifestação de capacidade contributiva, pode ela ser tributada, porém e apenas mediante a introdução, no sistema jurídico-positivo, dessa previsão, por emenda à Constituição ou pelo exercício da competência residual privativa da União.

Melo (2001, p. 249), no mesmo sentido, aduz:

Por conseguinte, a entrada no país de bem (*software* obtido por *download*) que não traduz uma efetiva mercadoria (na forma exposta anteriormente), e que sequer se encontra corporificado, não pode implicar a incidência do Imposto de Importação

(...)

O Imposto de Importação não pode ser exigido porque sua materialidade implica uma existência física, distinta do *software* (via *download*), que não se encontra materializado.

Cezaroti (2001) leciona no sentido de que o Imposto de Importação, por exemplo,

só poderia ser cobrado em caso de programa apresentado em suporte físico, e que, mesmo assim, por se tratar de propriedade intelectual, só poderia incidir sobre o valor do suporte.¹²

A fórmula mais adequada seria aquela adotada pela Portaria nº 181, do Ministério da Fazenda, que estabeleceu, para fins de cálculo do imposto de importação, em seu artigo 2º, 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 de custo do *software* e do suporte físico” (CEZAROTI, 2001, p. 160).

Saliente-se ainda que o entendimento de Greco, já aludido, no sentido de que as mercadorias abrangeriam os bens incorpóreos, é, segundo o próprio autor, passível de mudanças, de acordo com os debates posteriores. Ademais, salienta Machado que o posicionamento de Greco, apesar de coerente no que concerne à manifestação de capacidade econômica, “não pode ser aceita, por uma razão fundamental: ela privilegia o princípio da capacidade contributiva, em detrimento da segurança jurídica, e dos princípios que realizam esse valor essencial da humanidade, entre os quais se destaca o princípio da legalidade tributária”.

Ex positis, reputamos como mais correto o entendimento de Hilú Neto e Machado, no sentido de que a ausência de corporeidade desqualifica a coisa como mercadoria, e, conseqüentemente, impede a incidência dos impostos atualmente vigentes, como o ICMS e o Imposto de Importação, motivo pelo qual as referidas operações só poderiam ser tributadas mediante Emenda à Constituição ou pelo exercício da Competência Residual da União.

Consoante Amaro (2006, p. 96), “A idéia de competência residual opor-se-ia à de competência arrolada, descrita, partilhada, identificada: as situações que não tenham sido nomeadamente atribuídas a ninguém formam o resíduo, o resto, o campo remanescente ou residual”.

Compreende-se, pois, que o escopo do legislador constitucional ao conferir à União, por meio do disposto no art. 154, inciso I, de nossa Carta Magna, competência para criação de imposto residual foi permitir que as novas realidades surgidas na sociedade pós-1988 pudessem ser tributadas, sem que fosse necessário proceder a uma adequação forçada da interpretação das hipóteses de incidência previstas.

¹² Discordamos, no entanto, quanto ao que concerne à tributação do meio físico em que se encontra o programa. Como será a seguir abordado, o suporte, no caso dos *softwares*, é unicamente o veículo pelo qual ele é apresentado, não havendo qualquer valor a ser tributado sobre este.

Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

As recentes formas de demonstração de capacidade contributiva, como as que aqui analisamos, portanto, devem ensejar o exercício da competência residual. Afinal, se a cada situação nova apresentada se tentar, a qualquer custo, adequar os impostos já existentes, não apenas inexistirá margem para a criação de um imposto residual, e a competência remanescente se tornará inócua, como também se seguirá afrontando a Legalidade Tributária.

A celeuma envolvendo a tributação do comércio eletrônico direto poderia ser sanada caso fosse criado o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) de competência federal, como há em diversos países, uma vez que, não apenas poderia haver a previsão legal para a incidência desse tributo nessas operações, como também se resolveriam os atuais problemas concernentes às competências estaduais e municipais.

Ademais, mesmo que se considerasse que a incorporeidade não constitui óbice à configuração de mercadoria, não se pode permitir a incidência dos impostos vigentes em nosso ordenamento, em respeito ao princípio da legalidade tributária, haja vista a ausência dos elementos necessários à configuração do fato imponible (como uma efetiva saída da mercadoria do estabelecimento, *verbi gratia*).

4.2 Tributação dos Softwares

Mesmo que se considere que os bens incorpóreos podem, em regra, ser classificados como mercadorias, e que o tributo incidente sobre o consumo dos produtos vendidos em discos ou qualquer outro meio físico deve ser o mesmo aplicado ao comércio virtual daqueles, faz-se necessário avaliar se o bem adquirido pelo comércio eletrônico direto é realmente uma mercadoria, e não uma propriedade imaterial da qual se obtém apenas a licença de uso, como ocorre com os *softwares*.

Software, como já abordado, é, consoante Finkelstein (2011, p. 209), um conjunto de informações capazes de determinar o que a máquina deve fazer para atingir determinada finalidade.

No caso específico dos programas de computador, estes estão protegidos pelo direito autoral, por ser manifestação da atividade intelectual humana, como se pode concluir pelo disposto na Lei 9.610/98, mais precisamente pela inteligência do art. 7º daquela lei, a seguir colacionado:

Art. 7º: São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.

De acordo com a Lei nº 9.609/98, conhecida como Lei do *Software*, ao adquirirmos um programa de computador, seja em meio eletrônico, seja em meio físico, apenas adquirimos a licença de uso, e não um produto propriamente dito. É o que dispõe o art. 9º da referida lei, *in verbis*:

Art. 9º: O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Destarte, questiona-se: seria possível a incidência do ICMS no comércio eletrônico de *softwares*, mesmo que se entendesse que os bens incorpóreos podem ser considerados mercadorias?

4.2.1 Crítica ao entendimento jurisprudencial acerca da incidência do ICMS sobre os softwares “de prateleira”

A grande maioria das decisões dos tribunais destaca a diferença entre programas “de prateleira” e os feitos “sob encomenda”,¹³ afirmando que quanto àqueles seria feita sua tributação através do ICMS, ao passo que estes seriam tributados através do ISSQN, por constituírem prestação de serviços.

Exemplificando, colacionamos a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

13 A classificação dos *softwares* em “feitos sob encomenda” e de “prateleira” já foi objeto de tópico do capítulo anterior.

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO. TRIBUTARIO. SOFTWARE. PROGRAMAS DE COMPUTADOR. TRIBUTAÇÃO PELO ISS OU PELO ICMS. ATIVIDADE INTELLECTUAL OU MERCADORIA. DISTINÇÃO. INVIABILIDADE NA VIA ESTREITA DO MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO.

Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os Programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS.

Cumpra distinguir as situações, para efeito de tributação, aferindo-se a atividade da empresa. Não, porém, através de mandado de segurança, ainda mais de caráter preventivo, obstando qualquer autuação futura.

(RMS 5934/RJ, STJ, Rel. Ministro HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/1996, DJ 01/04/1996, p. 9892)

Ocorre que, por se tratar de atividade regida pelo direito autoral, deve-se analisar calmamente se realmente estaríamos diante de mercadoria ou de prestação de serviços, sendo realmente possível a tributação por algum dos impostos retrocitados.

Ademais, as diversas competências sobre o consumo no Brasil dificultam ainda mais essa análise, haja vista a maior necessidade de se identificar se a operação se trata realmente de mercadoria ou se na realidade constitui serviço.

O conceito de “programa de computador” nos é trazido, como já explanado anteriormente, pelo art. 1º da Lei do *Software*, *in verbis*:

Art. 1º: Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Nota-se que a própria definição de *software* presente no art. 1º da Lei 9.609/98 apresenta um equívoco, ao limitá-los àqueles contidos em suporte físico.

O *software* é uma atividade intelectual, o qual permite, através de comandos determinados, a utilização de certos recursos através do computador. Dessa forma, os programas de computador tradicionais são comumente considerados como compostos por duas partes: o suporte físico e seu conteúdo propriamente dito, qual seja, a atividade intelectual, a qual é extremamente preponderante.

Sabe-se que o programa de computador não é produzido para venda. A própria lei

do *software* deixa bem claro que se trata de licença de uso. Ou seja, em realidade, o consumidor não adquire o produto, mas apenas adquire o direito de utilizá-lo. Não se poderia falar, então, em propriedade, compra ou mercadoria.

Prova disso é o fato de o usuário encontrar uma série de limitações, dentre elas o fato de que não é possível dispor do bem, ao passo que, muitas vezes, uma única licença permite a utilização do mesmo *software* em várias máquinas.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, o Emérito Ministro Sepúlveda Pertence, relator naquela ocasião, distinguiu o programa *standard* do licenciamento/cessão de direito de uso de *software*, afirmando que nesse último caso haveria um serviço.

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

(RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

O Emérito Ministro entendeu, inclusive, o que foi sustentado anteriormente, ou seja, que o conceito de mercadoria não incluiria “os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”.

Em suma, o entendimento propalado pelo Emérito Ministro é o de que as operações que tenham como objeto um direito de uso ou cessão de direitos não podem ser tributadas pelo ICMS, justamente por não poderem ter seus objetos caracterizados como

mercadorias.

Rodrigues (2001, p. 385), ao abordar o referido julgado, conclui que restou “afastada a possibilidade de ‘operações onerosas de cessão de direito de uso de programas de computador’ sofrerem a incidência do ICMS”, o que corrobora mais ainda a tese aqui escandida.

Ocorre que o Ministro Pertence concluiu que poderia o ICMS incidir sobre os chamados “*softwares* de prateleira”:

Dessa exclusão, entretanto, não resulta que de logo se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do mesmo tributo a circulação de cópias ou exemplares de programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, isto é, do chamado “*software* de prateleira”.

Data máxima vênia, reputamos que, apesar do brilhantismo das demais considerações do emérito ministro, esta conclusão última está equivocada ao proceder à referida distinção, uma vez que, em qualquer espécie de programa, seja *standard* seja feito sob encomenda, a utilização se dá através de licença de uso. Isso porque todas as operações envolvendo *softwares* são de cessão de direitos de uso, como já demonstrado, de acordo com a inteligência do artigo 9º, da Lei do *Software*, motivo pelo qual, mesmo no caso dos “programas de prateleira”, não poderia haver incidência do ICMS, em concordância com o próprio entendimento apresentado pelo Ministro.

Consoante já salientado, a aquisição de programas de computador se dá, sempre, diferentemente de uma relação mercantil tradicional de compra e venda, por cessão de uso, através da licença. Dessa forma, percebe-se que, no caso dos *softwares*, mesmo que se considerasse que os bens digitais configurariam mercadorias, apesar de sua ausência de corporeidade, os programas de computador permaneceriam fora do alcance da incidência do ICMS, haja vista que sua circulação ocorre mediante contrato de licença.

Com brilhantismo, Melo (2001, p. 244) destaca o equívoco do Pretório Excelso ao apenas considerar, para fins de averiguação da incidência dos tributos sobre o consumo de programas de computador, se estes são do tipo *standard* ou feitos por encomenda, relevando o fato de que até mesmo os programas de prateleira constituem atividade intelectual a qual não é propriamente comercializada, mas apenas cedida, através de licença:

Por conseguinte, na ótica do STF, a tipificação tributária condiciona-se ao negócio jurídico realizado, ou seja, programa *standard* (produto acabado) – ICMS -, e programa por encomenda, ou adaptado ao cliente – ISS, tendo sido desconsiderada a real natureza jurídica (cessão de direitos de um bem intelectual).

Nesta toada, Rodrigues (2001, p. 387), aduz que “sendo o *software* a mercadoria objeto de circulação e havendo a possibilidade de *cessão* ou *licença* de uso, não se pode falar em transferência de propriedade, estando, pois, essa operação excluída do fato gerador do ICMS”.

Alguns doutrinadores entendem, pois, que a operação envolvendo *softwares*, por se tratar de licenças, seria tributada pelo ISS. Ocorre que a licença, por si só, não implica um serviço, bem como não encontra previsão dentre os serviços tributáveis por aquele imposto.

Ressalta Melo (2001, p. 244) quanto à natureza da cessão de uso:

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

Entendemos que, seja “de prateleira”, seja “sob encomenda”, o programa, na verdade, constitui uma produção intelectual incorpórea, distinta de seu suporte, motivo pelo qual não se configuraria como mercadoria, não podendo ser submetido ao ICMS, nem constitui a licença de uso um serviço, também não incidindo o ISS.

É o que se conclui quanto aos *softwares* mais comuns, ou seja, aqueles que, não importando se “de prateleira” ou “por encomenda”, têm a sua licença de uso cedida ao consumidor através de um único pagamento, não sendo mais necessário que se renove aquela cessão, nem havendo mais qualquer prestação de serviço por parte do desenvolvedor.

Ocorre que é mister abordar figura cada vez mais freqüente no comércio eletrônico direto de programas de computador, qual seja, os *softwares* adquiridos através de licença por prazo determinado e que são objeto de constantes atualizações e demais serviços por parte dos programadores.

Há uma inúmera quantidade de *softwares*, a exemplo dos programas conhecidos como “antivírus”, os quais, em regra, são adquiridos com prazo de validade, apenas por um determinado período (podendo ou não ser renovado depois), ficando a empresa programadora

responsável pelas atualizações durante aquele ínterim.

Outro exemplo de *software* como prestação de serviços é o que se tem na prática atual de diversas empresas de programação, as quais não têm mais, efetivamente, sequer cedido o uso através das licenças, mas apenas deixam os programas disponíveis para serem acessados por seus clientes em seus próprios servidores. Os programas ficam, então, armazenados em bases de dados das próprias empresas, restando a utilização do referido *software* vinculada ao pagamento de uma taxa de utilização, a qual pode ser mensal ou semestral, por exemplo. Assim, tem-se claramente não um produto, mas sim, um serviço.

O programa, propriamente dito, fica armazenado nos servidores da empresa, e o seu uso fica restrito, então, àquele que pagar pela sua utilização, tendo acesso, através de conexão à Internet, ao sítio eletrônico fornecido pela empresa, onde estão armazenados os dados do cliente, histórico de utilização do *software*, arquivos salvos, etc.

Diante do exposto, nota-se que, da mesma forma que o defendido no que concerne aos bens digitais, não há imposto vigente em nosso ordenamento que possa ser utilizado para tributar os programas “de prateleira”, mesmo aqueles fornecidos em suporte físico. Só podem ser reputados serviços e tributados dessa forma os programas de computador supracitados, os quais têm seu acesso vinculado ao pagamento de mensalidades, por exemplo, e/ou que continuam sofrendo atualizações por parte dos desenvolvedores, bem como os “*softwares* feitos por encomenda”, como já é o entendimento atual. A caracterização do serviço, no entanto, dá-se não pelo simples fornecimento da licença, o qual não pode assim ser considerado, mas pelo serviço prestado para se chegar ao programa-fonte.

4.3 The Bit Tax Theory: Uma alternativa para se tributar o comércio eletrônico

Como alternativa para a tributação do comércio eletrônico direto, várias teorias foram desenvolvidas. Dentre elas, destaca-se a do *Bit Tax*, ou Teoria da Tributação sobre o *Bit*, a qual tem como escopo tributar a transmissão de dados pela Internet incidindo e tendo como base de cálculo o próprio *bit*.

Essa teoria preceitua que os volumes de informação transmitidos pela Internet devem ser tributados através da quantidade de *bits* (unidades mínimas de informação)

transferidos.

Essa teoria, defendida por diversos estudiosos, como Arthur Cordell, Karin Kamp e Luc Soete, apresenta a vantagem, de ser capaz de promover uma tributação uniforme sobre a transmissão de dados, de modo a ensejar uma tributação única para diversos países, mitigando os conflitos quanto à tributação de operações internacionais.

Ocorre que esse tipo de tributação se mostra inadequado. Primeiramente, entendem diversos doutrinadores que se estaria tributando a informação transmitida de maneira excessivamente injusta, uma vez que os *bits* não são a unidade mais adequada para averiguar a capacidade contributiva demonstrada. Não são os *bits*, ou seja o tamanho do pacote de informação transmitido, que determinam o valor do bem que se quer tributar nem o *quantum* de trabalho intelectual que foi demandado na informação transmitida, mas apenas o montante de informação recebida pelo computador.

Assim, tributar-se-ia a transmissão de dados pela Internet através de uma base de cálculo completamente equivocada, uma vez que se levaria em consideração o “tamanho” da informação e não o seu real valor. Afinal, um bem extremamente valioso do ponto de vista econômico pode ser constituído por pouquíssimas unidades de informação, ao passo que um outro bem formado por inúmeros *bits* pode não ter muito valor.

Negroponete (*apud* TAVOLARO, 2006, p. 7) afirma, em crítica à teoria da tributação do *Bit*, que esse tipo de taxação não faria “maior sentido que tributar brinquedos pelo número de seus átomos”.

Ademais, estar-se-ia tributando tudo o que circula na Internet, correndo-se o risco, inclusive, de essa tributação abranger situações que diretamente não são efetivas expressões de capacidade econômica, uma vez que todas as ações feitas na Rede envolvem a transmissão de pacotes de informação. Dessa forma, limitar-se-ia demasiadamente o acesso à Internet e à informação.

Essa teoria não foi admitida por comissões de diversos países e blocos econômicos, dentre elas a Européia, sob a alegativa de que situações injustas seriam criadas caso fosse adotada a tributação sobre o *bit*.

4.4 Fiscalização do Comércio Eletrônico Direto

Após a análise da impossibilidade de incidência dos impostos vigentes no ordenamento pátrio sobre as operações envolvendo bens digitais, faz-se necessário ainda abordar a questão envolvendo a fiscalização dessas operações, em caso de eventual Emenda à Constituição ou ainda de criação de imposto residual que possa sobre elas incidir.

A fiscalização desse tipo de operação é, apesar de complexa, possível, principalmente para nosso país, o qual conta com um dos mais modernos sistemas de informática de Administração Fazendária.

Insta ressaltar, contudo, que a primeira dificuldade surge caso, ao invés de se criar um imposto sobre valor agregado (IVA) federal, essa tributação ocorra por meio de Emenda Constitucional que permita a referida tributação por meio do ICMS, a exemplo do que ocorreu com a energia elétrica. Isso porque, nesse caso, a fiscalização caberia à Fazenda Estadual, a qual, na maioria dos Estados, conta com estrutura menos equipada que o Fisco nacional. Além disso, haveria complicações no que concerne à definição do local em que ocorreu o fato gerador.

Deve-se lembrar, ainda, que o modo pelo qual deve se proceder à fiscalização também está submetido ao princípio da legalidade, como ressalta Silveira (2001, p. 391/392):

No sistema jurídico brasileiro, a possibilidade de o Estado arrecadar tributos está jungida à existência de lei autorizadora dessa pretensão, de onde decorre o princípio da legalidade. Vale dizer, nesta linha de idéias, que a legalidade tributária não apenas implica a necessidade de autorização da lei para que o sujeito ativo realize a cobrança de tributos, mas requer que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, cuja identificação permitirá a quantificação do tributo devido em cada situação concreta que espelhe a hipótese de incidência descrita na norma legal.

(...)

A atividade de fiscalização, por sua vez, compreende todos os atos desempenhados pela autoridade pública tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador tributário. Ela implica, nesse sentido, investigar com base nas demonstrações econômico-financeiras do contribuinte se houve a subsunção do fato concreto à norma que prevê a incidência do tributo, o qual não fora porventura pago pelo contribuinte no prazo legal.

Dessarte, além dos termos em que se promoverá a fiscalização estarem previstos na Lei, não pode a Administração Tributária proceder ao lançamento baseado apenas em

indícios, devendo haver comprovação da ocorrência do eventual fato gerador, no caso, a operação envolvendo os bens virtuais, o que se torna extremamente problemático em razão da ausência de exteriorização dessas operações, por ocorrerem apenas em meio virtual:

No âmbito da Internet, acaso verificados pelas autoridades administrativas fiscais elementos indiciários que implicariam (por um juízo de probabilidade) o dever de pagar tributos, caberá ao Fisco comprovar a efetiva ocorrência do fato gerador tributário, sob pena de total desrespeito ao princípio da legalidade. Logo, a atividade fiscalizatória não pode pautar-se em mera presunção simples para justificar Lançamento de ofício, conforme inclusive indica a jurisprudência de nossos pretórios (SILVEIRA, p.405).

Em decorrência dessa dificuldade de visualização e controle, faz-se necessária a contribuição dos intermediários atuantes nessas operações, a fim de que o fisco possa ter acesso a esses dados.

Cezaroti (2001, p. 168) destaca que:

Os agentes que podem possuir esses dados são aqueles que atuam como intermediários nas operações realizadas eletronicamente, chamados metamediários (...). Dentre os diversos metamediários, podemos destacar as administradoras de cartão de crédito, as instituições financeiras e os provedores de acesso à Internet.

Não obstante, a dificuldade em proceder à fiscalização mediante informações dos metamediários persiste, uma vez que muitas vezes esses não possuem ou não podem divulgar os dados de que têm conhecimento, uma vez que se deve respeitar o direito à privacidade e à inviolabilidade dos dados transmitidos pela Rede Mundial de Computadores, nos termos do art. 5º, X e XII, de nossa Constituição.

Como ressalta o supracitado autor, as administradoras de cartão de crédito e instituições financeiras não possuem informações acerca do que está sendo pago (se se trata de prestação de serviço, pagamento de licença de uso ou outra operação envolvendo bens digitais), “bem como não sabe se o titular do cartão é ou não contribuinte de determinado tributo” (CEZAROTI, 2001, p. 168).

Já os provedores de acesso só devem fornecer ao Fisco as informações acerca da localização do estabelecimento prestador e do receptor dos dados, nos termos dos artigos 195 a 197, do Código Tributário Nacional, e consoante a inteligência do art. 5º, XII, da Constituição Federal de 1988, não podendo, pois, disponibilizar a comunicação dos dados realizados pela Internet.

A fiscalização não pode afrontar os direitos individuais, motivo pelo qual não pode violar o sigilo previsto constitucionalmente. É o que dispõe o art. 145 da Constituição Federal, o qual, em seu parágrafo primeiro, estabelece:

Art. 145: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No que concerne à necessidade de o procedimento fiscalizatório estar em consonância com os ditames constitucionais, Machado (2001, p. 100/101) ressalta:

A aquisição de *software* através do sistema de *download*, realizada por usuário localizado no Brasil e *site* localizado no exterior *não* é passível de tributação pelo ICMS (compra de mercadoria) nem pelo Imposto de Importação (entrada no país de bem/serviço estrangeiro) (...).

Ainda que assim não fosse, seria absolutamente impossível para a autoridade tributária identificar os fatos geradores dos tributos, assim como fiscalizar o recolhimento destes impostos. Aliás, mesmo que tecnicamente seja possível tal fiscalização, ela terminaria por destruir todas as garantias constitucionais da privacidade do indivíduo.

Assim, as informações têm, obrigatoriamente, que ser obtidas das próprias partes (transmissor e receptor dos dados), haja vista que o “objetivo do artigo 5º, inciso XII (...) é o de impedir que terceiros venham a entrar na comunicação de dados que é realizada via Internet. Assim, as autoridades fiscais podem requerer estas informações somente do emissor ou do receptor da mensagem” (CEZAROTI, 2001, p. 169).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre as principais novidades trazidas pela Revolução da Informática, podemos citar o comércio eletrônico, expressão que, em realidade, comporta dois tipos de *e-commerce*, o indireto e o direto.

A classificação do comércio eletrônico usa como parâmetro a imprescindibilidade da Internet para a realização dos negócios. Enquanto o *e-commerce* indireto se caracteriza pelo uso da Internet apenas como facilitador para a realização do negócio jurídico, o comércio eletrônico direto tem a Rede Mundial de Computadores como aspecto imprescindível para a concretização do negócio. Isso porque, nessa modalidade de comércio eletrônico, os serviços e bens são adquiridos e disponibilizados em meio virtual.

O maior número de operações envolvendo bens incorpóreos vem gerando discussões acerca de sua tributação. Não se questiona a demonstração da capacidade contributiva, a qual, em regra, enseja a incidência de tributos. Contudo, deve-se analisar se a nova realidade pode ser abrangida pela sistemática tributária ora vigente.

Os bens digitais, em sua maioria, representam o conteúdo dos bens tangíveis já comumente adquiridos. Contudo, o só fato de serem incorpóreos dá azo a reflexões no que concerne à possibilidade de classificação desses itens como mercadorias.

Como se sabe, a legislação tributária impede que a analogia crie novos tributos ou fatos imponíveis. Da mesma forma, o Código Tributário Nacional também preceitua, com o escopo de garantir a segurança jurídica e em respeito ao princípio da legalidade, que 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”, a fim de definir ou limitar competências tributárias.

Dessarte, concluiu-se que, como o conceito de mercadoria utilizado pela Constituição Federal, em termos tributários, sempre foi extraído do art. 191 do antigo Código Comercial, o qual previa a abrangência apenas de bens corpóreos e certos bens intangíveis exaustivamente relacionados, não seria possível a inclusão dos bens incorpóreos nesse conceito, como já entendiam diversos doutrinadores, em oposição ao posicionamento

defendido por autores como Marco Aurélio Greco, por exemplo, o qual afirmava que, diante da inovação tecnológica e das novas formas de manifestação da capacidade contributiva, o conceito de mercadoria teve de ser ampliado, passando também a ali figurar os bens intangíveis.

Ocorre que o entendimento acima escandido acaba por afrontar os artigos 108 e 110 do Código Tributário Nacional, uma vez que, utilizando-se de analogias e modificando conceito de direito privado, acaba por criar novas hipóteses de incidência para tributos como o ICMS e o Imposto de Importação.

Destarte, a ausência de corporeidade desqualifica a coisa como mercadoria, e, conseqüentemente, impede a incidência dos impostos atualmente vigentes, como os retrocitados. Ademais, demonstrou-se que, mesmo que se considerasse que a incorporeidade não constitui óbice à configuração de mercadoria, em respeito ao princípio da legalidade tributária, não se pode permitir a incidência dos impostos vigentes em nosso ordenamento sobre essas operações, haja vista a ausência dos elementos necessários à configuração do fato imponible.

Por esses motivos, as referidas operações só poderiam ser tributadas mediante Emenda à Constituição ou pelo exercício da Competência Residual da União. A celeuma envolvendo a tributação do comércio eletrônico direto poderia ser sanada, por exemplo, caso fosse criado o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nacional, uma vez que, não apenas poderia haver a previsão legal para a incidência desse tributo nessas operações, como também se resolveriam os problemas concernentes às competências estaduais e municipais.

Operação específica do comércio eletrônico direto que mereceu atenção é a que envolve a “aquisição” de programas de computador. Concluiu-se que os *softwares*, por constituírem manifestação da atividade intelectual humana, estão protegidos pelo direito autoral, em conformidade com o disposto no artigo 7º da Lei 9.610/98, bem como suas operações, seja em meio eletrônico, seja em meio físico, nos termos da Lei nº 9.609/98, perfazem-se por meio de licença de uso, motivo pelo qual não constituem um produto propriamente dito, haja vista que, diferentemente de uma relação mercantil tradicional de compra e venda, não há a transferência da propriedade.

Restando clara a impossibilidade de incidência do ICMS sobre as operações

envolvendo *softwares*, demonstrou-se, ainda, que a licença, por si só, não implica um serviço, motivo pelo qual não pode a licença de uso ser tributada pelo ISS.

Ocorre, no entanto, que, como ressaltado, alguns programas são acompanhados da prestação de certos serviços, podendo, nesses casos, sim, haver a tributação pelo ISS, incidente sobre o serviço mencionado. Como exemplos, podem-se citar, além dos programas “feitos sob encomenda”, os *softwares* adquiridos por prazo determinado, em que fica a empresa programadora responsável pelas atualizações durante aquele período, a exemplo do que ocorre com os chamados “antivírus”, e os programas que permanecem armazenados em servidores das empresas desenvolvedoras, restando a utilização do referido *software* vinculada ao pagamento de uma taxa de utilização.

Dessa forma, do mesmo modo que o defendido no que concerne aos bens digitais, mostrou-se não haver imposto vigente em nosso ordenamento que possa ser utilizado para tributar os programas “de prateleira”, mesmo aqueles fornecidos em suporte físico. Só podem ser reputados serviços e tributados dessa forma os programas de computador supracitados, os quais têm seu acesso vinculado ao pagamento de mensalidades, por exemplo, e/ou que continuam sofrendo atualizações por parte dos desenvolvedores, bem como os *softwares* realmente “feitos por encomenda”, como já é o entendimento atual. A caracterização do serviço, no entanto, dá-se não pelo simples fornecimento da licença, o qual não pode assim ser considerado, mas pelo serviço prestado para se chegar ao programa-fonte.

Como alternativa à tributação do comércio eletrônico direto, algumas teorias surgiram, destacando-se a *Bit Tax Theory*, a qual objetiva a tributação sobre a unidade de informação transmitida, *in casu*, o *bit*. Essa teoria, no entanto, mostra-se equivocada. *Prima facie*, tributar-se-ia a transmissão de dados pela Internet através de uma base de cálculo completamente equivocada, uma vez que se levaria em consideração o “tamanho” da informação e não o seu real valor. Ademais, estar-se-ia tributando tudo o que circula na Internet, inclusive podendo abranger situações que diretamente não são efetivas expressões de capacidade econômica, o que limitaria demasiadamente o acesso à Internet e à informação.

Quanto ao procedimento fiscalizatório do comércio eletrônico direto, demonstrou-se que esse seria extremamente complexo, tendo em vista as limitações da fiscalização, a qual não pode afrontar os direitos individuais, como o sigilo de dados constitucionalmente

protegido. Destarte, essas informações teriam, obrigatoriamente, que ser obtidas pelo fisco através das próprias partes envolvidas, só podendo, pois, as autoridades fiscais requererem estas informações do emissor ou do receptor da mensagem, no caso, o vendedor/prestador de serviços e o consumidor/tomador.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. rev. e atual. por Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 8 de outubro de 2011.

_____. **Código Comercial**. Lei n. 556, de 25 de junho 1850. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 8 de setembro de 2011.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 8 de setembro de 2011.

_____. **Lei do Software**. Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm>. Acesso em: 15 de setembro de 2011.

_____. **Lei dos Direitos Autorais**. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 15 de setembro de 2011.

_____. **Ministério das Comunicações**. Portaria n. 148, de 31 de maio de 1995. Aprovar a Norma n. 004/95 – Uso de meios da rede pública de Telecomunicações para acesso à Internet, que com esta baixa. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalRedireciona.do?caminhoRel=Cidadao-Biblioteca-Acervo%20Documental&codigoDocumento=8575>>. Acesso em 08 de novembro de 2011.

_____. **Ministério das Comunicações e Ministério da Ciência e Tecnologia.** Nota Conjunta de Maio de 1995. Disponível em: < <http://cgi.br/regulamentacao/notas.htm>>. Acesso em: 20 de outubro de 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 176.626/SP.** Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 de novembro de 1998.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT.** Relator: Ministro Octavio Gallotti. Brasília, 26 de maio de 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 5.934/RJ** Relator: Ministro Hélio Mosimann. Brasília, 04 de março de 1996.

CARVALHO, André Castro. **Tributação de Bens Digitais:** interpretação do art. 150, VI, da Constituição Federal. São Paulo. MP Editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2005.

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

COSTA, Alcides Jorge. Histórico da Tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral.** São Paulo: Saraiva, 2004.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Suprema Corte Americana. **Reno v. American Civil Liberties Union, 117, S.Ct 2329.** [1997]

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

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

GUTMANN, Daniel. Do Direito à Filosofia do Tributo. In: FERRAZ, Roberto Catalano

- Botelho (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Bens Virtuais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- JARDIM NETO, José Gomes. Os Produtos Digitais Vendidos na Internet e o ICMS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- JUCÁ, Francisco Pedro. Fundamentos da Obrigação Tributária: Algumas Reflexões. In: **Elementos de Direito Tributário: homenagem ao prof. Dejalma de Campos**. São Paulo: Rideel, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MARQUES, Cláudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor**. Col. Biblioteca do Direito do Consumidor. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**. São Paulo: Atlas, 2000.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Internet e Fiscalização Tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- SMITH, Adam. **Wealth of the Nations** [1776]. Disponível em: <<http://www.econlib.org/library/Smith/smWN.html>>. Acesso em: 13 de setembro de 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Análise e Perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTRO, Paulo Rabello de; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (Coord.). **O Direito Tributário no Brasil: Reflexão sobre o sistema tributário realizada por juristas e economistas**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **To Bit or not to Bit – Reflexão sobre a proposta de tributação na Internet**. Disponível em: <www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs638.doc>. Acesso em: 20 de outubro de 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VASQUES, Sérgio. **Origem e finalidades dos impostos especiais de consumo**. Disponível em: <http://www.sergiovasques.com/xms/files/Artigos/Accises/Origem_e_Finalidades_dos_IE_C.pdf>. Acesso em: 03 de setembro de 2011.