

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS**

JULIANO QUIREZA PEREIRA

**TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO
E INTEGRAÇÃO REGIONAL**

**FRANCA
2013**

JULIANO QUIREZA PEREIRA

**TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO
E INTEGRAÇÃO REGIONAL**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

FRANCA

2013

Pereira, Juliano Quireza
Tributação do Comércio Eletrônico e Integração Regional /
Juliano Quireza Pereira. – Franca : [s.n.], 2013
119 f.

Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Estadual
Paulista. Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.
Orientador: Marcos Simão Figueiras

1. Comércio eletrônico – Impostos. 2. Direito tributário. 3. De-
senvolvimento econômico. 4. Integração regional. I. Título.

CDD – 341.39632

JULIANO QUIREZA PEREIRA

**TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO
E INTEGRAÇÃO REGIONAL**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania. Área de Pesquisa: Direito, Mercado e Relações Internacionais.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____
Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1º Examinador: _____

2º Examinador: _____

Franca, _____ de _____ de 2013.

À minha esposa Francélia, motivadora e inspiradora dos meus estudos. Aos meus pais Júlio e Lêda, pelo esforço na criação dos filhos e exemplo de dignidade e de honestidade. Às minhas irmãs Luciana e Cristiana, exemplos de esforço e dedicação à família. Ao meu sobrinho Henrique, uma dádiva de Deus à nossa família.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras, profundo conhecedor da Ciência do Direito, especialmente do Direito Financeiro e do Tributário. Ser humano de grande sensibilidade. Professor dedicado, paciente e atencioso, sempre disposto a orientar-me com esmero, competência e eficiência.

Ao Prof. Dr. José Duarte Neto e Profa. Dra. Elizabete Maniglia, os quais, de forma extremamente elegante e gentil, participaram de minha banca de qualificação, contribuindo de maneira importante e decisiva para o trabalho. Ao Prof. Dr. Euclides Celso Berardo, da Faculdade de Direito de Franca, que gentilmente convidou-me a ministrar algumas aulas de Direito Tributário nessa importante e respeitada instituição de ensino jurídico, em 2011, o que aceitei com grande honra e satisfação.

Às minhas irmãs Luciana e Cristiana pelo incentivo e apoio permanente, apesar da distância física que algumas vezes nos separa, em função de seus trabalhos e famílias. Ao meu sobrinho Henrique, embora a tenra idade, possui a sagacidade de um adulto, que Deus o proteja e o abençoe.

Aos meus amigos Sílvio Marques Garcia, Ewerton Meirelis da Silva, Uelton Carlos Porto e Renato Soares de Mello Filho e a todos os outros grandes amigos que fiz durante o Curso de Mestrado pela fraternal e sincera amizade.

Aos amigos Ataíde Marcelino Júnior e Ataíde Marcelino, tributaristas de escol, pela sincera amizade e pelas preciosas contribuições na seara tributária. Também ao amigo Luís Augusto de Oliveira, pelas preciosas opiniões formuladas.

Principalmente, agradeço ao bom Deus, que sempre renova as minhas forças e esperanças, acalentando-me e guiando os meus passos e caminhos, repletos de curvas e espinhos, sempre me protegendo, fortalecendo e abençoando, apesar dos percalços da vida. Obrigado por tudo Senhor.

PEREIRA, Juliano Quireza. **Tributação do comércio eletrônico e integração regional**. 2013. 119 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2013.

RESUMO

O comércio eletrônico está ganhando proporções assustadoras a cada ano. Por trás desse crescimento, surge o problema da tributação, que carece de regulamentação específica, sendo necessária uma reformulação legislativa, bem como a uniformização da legislação mundial. O grande dilema é como tributar as operações realizadas por meio do comércio virtual? Como deve ser feita a fiscalização? A quem compete a arrecadação? Outra questão é saber quais os tributos incidentes sobre o comércio eletrônico? Quais são os fatos geradores para a incidência de tributo e qual é o momento exato da sua ocorrência? São questões controvertidas, que ainda não foram satisfatoriamente solucionadas à luz do direito posto. A problemática da tributação do comércio eletrônico está intimamente relacionada com o contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, com a premente necessidade de adoção, pela administração tributária, de instrumentos necessários e capazes de evitar fraudes tributárias nas transações virtuais, sem perder de vista as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os direitos e garantias fundamentais da pessoa, garantidos pelos princípios constitucionais tributários, sobretudo o da estrita legalidade em matéria tributária, da isonomia ou da igualdade em matéria tributária, do não confisco, da capacidade contributiva e econômica, da proibição de limitação ao livre trânsito de pessoas e bens, observados os requisitos legais, da proibição da discriminação tributária de bens, produtos e serviços, através de alíquotas, conforme a sua origem e o seu destino, o princípio republicano, o princípio federativo, bem como da garantia constitucional de proteção à privacidade e intimidade das pessoas, observados os limites legais. O tema mostra-se relevante, principalmente porque nos encontramos hoje em um mundo globalizado, em que não existem mais fronteiras entre o comércio eletrônico e virtual, com as consequências tributárias.

Palavras-chave: direito tributário. tributação do comércio eletrônico. integração regional. mercado. desenvolvimento econômico.

PEREIRA, Juliano Quireza. **Tributação do comércio eletrônico e integração regional**. 2013. 119 p. Dissertation (Master's Degree in Law) – School of Human and Social Sciences, “Júlio de Mesquita Filho”, São Paulo State University, Franca, 2013.

ABSTRACT

Electronic commerce is gaining alarming proportions every year . Behind this growth comes the question of taxation , it lacks specific regulation , requiring a legislative overhaul , and the harmonization of legislation worldwide . The big dilemma is how to tax the transactions conducted through the virtual trade ? How should the inspection ? Who is responsible for the collection ? Another question is what the taxes on electronic commerce ? What are the triggering events for the incidence of tax and what is the exact time of its occurrence ? Are controversial issues , which have not been satisfactorily resolved in the light of the right post. The issue of taxation of e-commerce is closely related to the context of economic development and regional integration , the pressing need for adoption by the tax administration , the necessary tools and able to avoid tax fraud in virtual transactions , without losing sight of the constitutional limitations to the power to tax , as well as the rights and guarantees of the person guaranteed by constitutional principles tributaries , especially the strict legality in tax matters , the equality or equality in tax , not the confiscation of ability to pay and economic the prohibition limiting the free movement of people and goods , subject to the legal requirements , the prohibition of tax discrimination of goods , products and services through rates , according to their origin and destination, the republican principle , the federal principle , and the constitutional guarantee of privacy protection and personal privacy , the legal limits . The shows theme is relevant , mainly because we find ourselves today in a globalized world , where there are no more boundaries between commerce and virtual , with the tax consequences .

Keywords: tax law. taxation of electronic commerce. regional integration. market. economic development.

PEREIRA, Juliano Quireza. **Tributação do comércio eletrônico e integração regional**. 2013. 119 f. Dissertazione (Master di Diritto) – Facoltà di Scienze Umane e Sociali, Università dello Stato di San Paolo “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2013.

SINTESI

Il commercio elettronico sta guadagnando proporzioni allarmanti ogni anno . Dietro questa crescita viene la questione della tassazione , manca una regolamentazione specifica , che richiede una revisione legislativa , e l'armonizzazione della legislazione in tutto il mondo . Il grande dilemma è come tassare le transazioni effettuate attraverso il commercio virtuale? Come dovrebbe essere l'ispezione ? Chi è responsabile per la raccolta ? Un'altra domanda è: quali sono le imposte sul commercio elettronico ? Quali sono gli eventi che possono determinare l'incidenza della tassa e qual è il momento esatto della sua comparsa ? Sono questioni controverse , che non sono stati risolti in modo soddisfacente alla luce del palo destro . La questione della tassazione del commercio elettronico è strettamente legato al contesto di sviluppo economico e l'integrazione regionale , la necessità urgente per l'adozione da parte dell'amministrazione fiscale , gli strumenti e in grado di evitare la frode fiscale nelle transazioni virtuali necessari , senza perdere di vista la limiti costituzionali al potere di imposta , nonché i diritti e le garanzie della persona garantito da principi costituzionali affluenti , in particolare la stretta legalità in materia fiscale , l' uguaglianza o uguaglianza fiscale , non la confisca della capacità contributiva ed economica il divieto di limitare la libera circolazione di persone e merci , fatte salve le disposizioni di legge , il divieto di discriminazione fiscale di beni, prodotti e servizi attraverso le tariffe , secondo la loro origine e la destinazione , il principio repubblicano , il principio federale, e la garanzia costituzionale della tutela della privacy e la riservatezza dei dati personali , nei limiti di legge . Il tema della mostra è rilevante , soprattutto perché ci troviamo oggi in un mondo globalizzato , dove non ci sono più confini tra commercio e virtuali , con le conseguenze fiscali .

Parole chiave: diritto tributario. tassazione del commercio elettronico. l'integrazione regionale. mercato. sviluppo economico.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADECON	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALADI	Associação Latino-Americana de Integração
ALALC	Área de Livre Comércio das Américas
ALCA	Área de Livre Comércio das Américas
CAE	Comissão de Assuntos Econômicos
CCJ	Comissão de Constituição e Justiça
CF	Constituição Federal
CN	Congresso Nacional
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido das Empresas
CTN	Código Tributário Nacional
DJ	Diário da Justiça
DOC	Documento de Operação de Crédito
EC	Emenda Constitucional
GATT	Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio
ICMS	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto Sobre Exportações
II	Imposto Sobre Importações

IOF	Imposto Sobre Operações Financeiras
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IPI	Imposto Sobre Produtos Industrializados
IRPF	Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza Incidente Sobre as Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto Sobre a Renda Incidente Sobre as Pessoas Jurídicas
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos
ITCMD	Imposto Sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execução Fiscal
MERCOSUL	Mercado Comum do Cone Sul
NAFTA	Tratado Norte-Americano de Livre Comércio
OCDE	Organização para a Cooperação e para o Desenvolvimento Econômico
OEA	Organização dos Estados Americanos
OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PRS	Projeto de Resolução do Senado
PSC	Provedor de Serviços de Conexão à Internet
RBDT	Revista Brasileira de Direito Tributário

Rel.	Relator
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS	Regulamento do ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RICMS/SP	Regulamento do ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado de São Paulo
RIR	Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
SCI	Serviço de Conexão à Internet
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SF	Senado Federal
SMC	Serviço Móvel Celular
STF	Supremo Tribunal Federal
STFC	Serviço Telefônico Fixo Comutado
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
SVA	Serviço de Valor Adicionado
TEC	Tarifa Externa Comum
TED	Transferência Eletrônica Direta
TIPI	Tabela de Incidência do IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas
UNASUL	União das Nações Sul-Americanas
ZFM	Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO 1 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO	21
1.1 Precisos sobre o comércio eletrônico. Negócio eletrônico. Distinções	21
1.2 Características do comércio eletrônico. Circulação de mercadorias.....	23
1.3 O Princípio Constitucional da Estrita Legalidade em Matéria Tributária	28
1.4 Aspectos da incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico	30
1.4.1 Sujeição ativa e passiva. Momento da circulação de mercadorias	31
1.4.2 Aspectos espacial e quantitativo. Base de cálculo e alíquota	43
1.5 O Comércio Virtual e sua Tributação.....	45
1.6 Transações Virtuais	54
1.7 Territorialidade e Competência Tributária no Comércio Eletrônico	55
1.8 Tributos incidentes sobre o Comércio Eletrônico	56
1.8.1 O ICMS e o ISS no Comércio Eletrônico	56
1.8.2 O Estabelecimento Virtual e o ICMS	57
1.8.3 Momento da ocorrência do Fato Gerador dos Tributos incidentes sobre as Operações de Venda e Compra realizadas através da Rede Mundial de Computadores	58
1.9 A Internet como meio de universalização do Comércio Eletrônico.....	59
1.10 Responsabilidade Tributária no Comércio Eletrônico.....	61
1.11 O comércio eletrônico de bens intangíveis	65
CAPÍTULO 2 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E INTEGRAÇÃO REGIONAL	68
2.1 O Progresso Tecnológico na área da Informática como pressuposto da Tributação sobre o Comércio Eletrônico. Necessidades e Premissas	68
2.2 Importância do Comércio Eletrônico para o Desenvolvimento Econômico e para a Integração Regional. Novos rumos da atividade comercial	69

2.3 Segurança jurídica Privacidade no Comércio Eletrônico. Prerrogativas do Fisco e os direitos dos contribuintes na tributação sobre o comércio realizado pela internet	69
2.4 A tributação do comércio eletrônico no âmbito do Mercado Comum da América do Sul – Mercosul.....	71
CAPÍTULO 3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O SEU POSICIONAMENTO SOBRE A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO	81
CAPÍTULO 4 O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES	97
4.1 O Comércio Eletrônico e os Serviços de Comunicações	98
4.2 Serviços de Telefonia Fixa e o ICMS	99
4.3 O ICMS e os serviços de telefonia pública e o uso de cartões telefônicos	100
4.4 Os Serviços de provimento de acesso à internet e o ICMS.....	101
CONCLUSÕES	105
REFERÊNCIAS.....	110
GLOSSÁRIO	118

INTRODUÇÃO

Para melhor ilustrar o tema da presente dissertação, é importante fazer uma breve análise dos antecedentes históricos da internet e, em seguida, abordar os problemas advindos da tributação sobre o comércio eletrônico.

Segundo Ronaldo Lemos da Silva Júnior e Ivo Waisberg¹, a *internet* teria surgido por ocasião da Guerra do Golfo, no início da década de 90, por criação do exército norte americano, para facilitar e possibilitar a comunicação entre os soldados e *mariners*, entre si, e também entre estes e as diversas bases militares, inclusive navais, também com o próprio Pentágono.

Porém, há relatos de que, na verdade, a *internet* teria surgido por ocasião da Guerra do Vietnã, mas de maneira ainda bastante incipiente e precária, por iniciativa do exército norte americano, para viabilizar a comunicação entre os soldados, entre si, e também com as várias bases militares.

Para os que sustentam esta última teoria, a *internet* teria sido apenas aperfeiçoada por ocasião da Guerra do Golfo, no início do ano de 1990, aperfeiçoada com a Guerra do Iraque, em 2001.

Segundo Alexandre Atheniense², a *internet* foi adotada diretamente pelo Departamento de Defesa dos Estados Unidos, mais precisamente do exército norte americano, com o intuito de facilitar a comunicação entre soldados, bases militares e navais etc., para possibilitar uma mais eficaz atuação e intervenção bélica por parte dos norte-americanos.

Aliás, diga-se de passagem, todas as modernas e contemporâneas tecnologias eletrônicas, da informação e virtuais, como por exemplo o telefone celular, o identificador de chamadas (mais conhecido como “bina”), o micro-computador, o *notebook* ou *lap-top*, a própria *internet*, os óculos de visão noturna, rádios e aparelhos de comunicação via satélite, os atuais computadores *ultrabooks* (feitos para resistirem na água, no fogo, areia etc., para aguentarem condições extremas dos conflitos bélicos, como o sol, o fogo, a água, quedas, pancadas etc.), o aparelho de orientação *Global Position System* (GPS), ou seja, todos esses

¹ SILVA JÚNIOR, Ronaldo Lemos; WAISBERG, Ivo. **Comércio eletrônico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais : Instituto dos Advogados de São Paulo, 2001. p. 95.

² ATHENIENSE, Alexandre. **Internet e o direito**. Belo Horizonte: Inédita, 2000. p. 21.

aparatos eletrônicos da modernidade são frutos da invenção do exército norte americano, como forma de criar tecnologias de alta performance para enfrentar e combater o inimigo, de maneira precisa e eficaz.

Assim, o exército norte americano desenvolveu todas essas tecnologias eletrônicas e virtuais que hoje são tão utilizadas por, praticamente, toda população mundial, nos mais diversos setores e abrangendo todas as classes sociais, incluindo os menos favorecidos que cada dia tomam contato com as novas tecnologias.

Com a utilização da *internet* pela população civil, inicialmente para fins de entretenimento e comunicação, e posteriormente com o surgimento dos *sites* de compras iniciou-se um virtuoso processo sem volta do comércio eletrônico e virtual, ganhando proporções assustadoras a cada ano o volume de compras realizadas pela *internet*.

Por trás dessa crescente massificação do comércio eletrônico surge o problema da tributação.

Desse modo, um dos grandes empecilhos para o desenvolvimento do comércio eletrônico é a falta de sua regulamentação, sendo necessária uma uniformização da legislação mundial.

No âmbito internacional, melhor dizendo, no plano territorial norte-americano, para tentar suavizar o problema da falta de regulamentação do comércio eletrônico, sobretudo do ponto de vista da sua tributação, a *American Bar Association (ABA)*, representada por advogados norte-americanos, compôs um comitê integrado por cerca de quarenta e três Estados norte americanos, com a missão de elaborar uma lei para uniformização das operações mercantis realizadas através da rede mundial de computadores. Nesse contexto, a questão mais polêmica está no dilema da jurisdição, conforme enfatiza Patrícia Peck³.

No âmbito territorial, no Brasil, em matéria de tributação do imposto de renda no comércio eletrônico, consideram-se pessoas jurídicas submetidas à tributação dos lucros, não apenas as empresas domiciliadas aqui, mas inclusive as sucursais, filiais, agências e representações no Brasil das empresas com sede no estrangeiro, bem como os residentes domiciliados alhures, relativamente aos resultados contábeis positivos das transações eletrônicas realizadas por seus

³ PECK, Patrícia. **Direito digital**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 33-34.

representantes, comissários e mandatários existentes aqui. Há, contudo, várias questões que serão abordadas e tratadas no presente trabalho.

O primeiro e grande dilema é como tributar as operações realizadas por meio do comércio virtual? Como deve ser feita a fiscalização? A quem compete a arrecadação?

Outra questão é saber quais os tributos incidentes sobre o comércio eletrônico?

Quais são os fatos geradores para a incidência de tributo e qual é o momento exato da sua ocorrência?

São questões controvertidas, que ainda não foram satisfatoriamente solucionadas à luz do direito posto, tratando-se portanto de questões de *lege ferenda*, pois não há legislação própria a respeito, pelo menos no Brasil.

Pode-se dizer que a problemática da tributação do comércio eletrônico está intimamente relacionada com o contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, com a premente necessidade de adoção, pela administração tributária, de instrumentos necessários e capazes de evitar fraudes tributárias nas transações virtuais, sem perder de vista, no entanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os direitos e garantias fundamentais da pessoa, assegurados pelos princípios constitucionais tributários, sobretudo o da estrita legalidade em matéria tributária, brevemente estudado no presente trabalho, da isonomia ou da igualdade em matéria tributária, do não confisco, da capacidade contributiva e econômica, da proibição de limitação ao livre trânsito de pessoas e bens, observados os requisitos legais, da proibição da discriminação tributária de bens, produtos e serviços, através de alíquotas, conforme a sua origem e o seu destino, o princípio republicano, o princípio federativo, bem como da garantia constitucional de proteção à privacidade e intimidade das pessoas, observados os limites legais, todos insculpidos basicamente nos artigos 3º, 4º, 5º, 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988.

O comércio de um modo geral envolve uma imensa gama de circulação de bens, produtos, serviços, tecnologias, ativos financeiros, de conhecimentos, e até mesmo de pessoas, por todos os Estados ativos no comércio internacional, tanto no plano interno, como no plano internacional.

A execução de determinada operação de caráter econômico leva ao pagamento do tributo. A materialidade da exigência reside na circulação de mercadoria decorrente do comércio eletrônico e que, por determinação constitucional, deve estar referida a negócios jurídicos com conteúdo econômico (compra e venda, por exemplo), pois a ausência de elemento econômico (objetivo de lucro) afasta a incidência tributária.

Este assunto possui importância ímpar, pois além de atual, é extremamente necessário, seja melhor conhecido, para que as futuras gerações, mas principalmente, a atual, não seja castigada nem na esfera tributária e eletrônica, nem na esfera econômico-comercial, por um possível desinteresse e descaso sobre o assunto.

A questão da tributação do comércio eletrônico deve ser estudada e enfrentada com dedicação, visto estar relacionada, intrinsecamente, com as relações sócio econômicas mundiais, tanto do presente, como das gerações vindouras.

O tema mostra-se relevante, principalmente porque, hoje, em um mundo globalizado, em que não existem mais fronteiras entre o comércio eletrônico e virtual, com as consequências do ponto de vista tributário, conforme salientado por Ives Gandra da Silva Martins⁴.

No presente trabalho, utiliza-se o referencial teórico proposto pelo Direito Tributário, mais especificamente sobre o comércio eletrônico e a tributação indireta, sem perder de vista o desenvolvimento econômico e a integração regional.

Ademais, para a pesquisa, foram feitas leituras sobre o Direito da Integração, do Comércio Internacional, Direito Internacional, Direito Econômico e Direito Empresarial.

Outras leituras em ramos diversos da ciência jurídica também foram utilizadas na elaboração do presente trabalho, ainda que de maneira superficial, como a economia, as relações internacionais e o comércio exterior, dando vazão à necessidade do trabalho interdisciplinar, além de demonstrar a confluência do Direito com outros campos do conhecimento, sobretudo com a economia.

O objetivo fundamental da pesquisa foi fazer um estudo sistematizado da tributação do comércio eletrônico no contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, haja vista o crescimento cada vez maior do comércio virtual,

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; PRADO, Ney; WALD, Arnold. (Coord.). **O direito brasileiro e os desafios da economia globalizada**. Rio de Janeiro: América Jurídica : AIDE, 2003. p. 19.

que provavelmente, em um futuro próximo, superará o comércio pessoal tradicional. Daí a necessidade premente de regulamentação específica da tributação do comércio eletrônico, para substituir a aplicação de leis que não acompanharam a evolução e a revolução tecnológica, caso contrário estaremos fadados a continuarmos aplicando uma legislação obsoleta, dos tempos da escrituração contábil manual.

Outro objetivo foi o estudo do desenvolvimento da tributação do comércio de bens digitais, que são intangíveis, com a comercialização de *softwares*, mediante catálogo disponível online.

Também discorreu-se a respeito da incidência tributária, não somente sobre o comércio eletrônico, mas também sobre os negócios eletrônicos e, ainda, sobre a prestação de serviços de comunicação, que são temas de suma importância no contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, este alçado a princípio constitucional, insculpido no artigo 3º, inciso II, e artigo 4º, parágrafo único, ambos da Constituição Federal de 1988.

No Capítulo 1, trata-se da tributação sobre o comércio eletrônico em seus variados aspectos, como as distinções entre o comércio eletrônico e o negócio eletrônico. Também foi analisado o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS), de competência estadual e que grava as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços. Posteriormente, foi analisada a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal e a sua incidência no comércio eletrônico. Procura-se abranger, nas discussões, os diferentes aspectos entre os dois tributos, o momento de ocorrência do fato gerador e ainda, foi abordada a responsabilidade tributária em relação ao Comércio Eletrônico.

No Capítulo 2, aborda-se o comércio eletrônico e sua relação com o desenvolvimento econômico e a integração regional. Nesse capítulo, descreveu-se o progresso do comércio eletrônico e sua relevância para o desenvolvimento econômico e a integração regional. Também foram destacados temas relevantes como a importância do comércio eletrônico e sua relação com os novos rumos da atividade comercial. Finalmente, tratou-se da tributação do comércio eletrônico no âmbito do Mercosul.

No Capítulo 3, em virtude de sua relevância, discorreu-se sobre o importante papel do Supremo Tribunal Federal (STF) e seu posicionamento frente à Guerra Fiscal, principalmente na utilização de pontos de vendas eletrônicos e o impacto no comércio eletrônico, frente a alterações feitas por vários Estados no combate à referida Guerra Fiscal.

No Capítulo 4, delimitou-se o tema do comércio eletrônico e a tributação sobre os serviços de comunicações. Sob tal aspecto, analisou-se a incidência do ICMS sobre os serviços de telefonia fixa e móvel, a utilização dos cartões telefônicos, além da incidência ou não do ICMS sobre os serviços de acesso à internet, matéria ainda controvertida perante a doutrina e a jurisprudência pátrias.

Após, foram elaboradas as conclusões e por fim, relacionadas as referências bibliográficas.

Foram utilizados alguns métodos de pesquisa, como o bibliográfico e o dedutivo, adotando-se, ademais, os métodos analítico-sintético e o dogmático-jurídico.

O método analítico-sintético foi aplicado sempre que as condições da pesquisa exigiram incursão analítica nos artigos publicados em livros e revistas, bem como nos textos normativos, para a conseqüente aplicação aos fatos concretos da vida social, no caso, o comércio eletrônico e a sua tributação. Também foi adotado o referido método quando as soluções de determinados problemas dependeram da aplicabilidade de alguns princípios constitucionais tributários, como o da estrita legalidade em matéria tributária, o da isonomia tributária, o do não confisco, o da vedação da diferenciação tributária em razão da origem ou do destino do bem ou do produto tributado, o da proibição da limitação do tráfego de pessoas e bens, salvo as exceções previstas em lei, o da territorialidade ou da competência tributária etc., brevemente mencionados no bojo do presente trabalho.

Relativamente ao método dogmático-jurídico, trata-se de método específico da ciência do direito, que se baseia na doutrina, legislação e jurisprudência, no âmbito do Direito Público e do Direito Privado.

Para a elaboração do trabalho, foram consultados revistas e livros específicos, tanto nacionais como estrangeiros, bem como artigos jurídicos específicos e páginas eletrônicas. Porém, a pesquisa não se restringiu ao âmbito

puramente jurídico, contemplando-se uma visão interdisciplinar, sobretudo com a economia, embora de maneira superficial.

Também foi utilizado o método dialético, consistente numa investigação da realidade que, através da conflituosidade, do estudo das ações recíprocas, do confronto de teses, da contradição inerente aos fenômenos e da mudança ou superação qualitativa (dialética), permite-se enxergar o objeto de estudo como resultado de múltiplos fatores, como é o caso do complexo, tormentoso e novel estudo da tributação do comércio eletrônico, cheio de contradições e dúvidas ainda não elucidadas.

Além dos métodos de abordagem citados, fez-se uso do método indutivo, ou seja, análise de experiências concretas do dia a dia dos fenômenos econômico e jurídico, cristalizados em decisões judiciais e administrativas, acórdãos, ações, pareceres jurídicos e normativos etc..

Procurou-se fazer uma pesquisa seletiva, uma vez que esta possibilita um aprofundamento da abordagem, ao inseri-la num universo físico, social e conceitual determinado, que a delimita.

As principais ferramentas práticas de pesquisa adotadas foram o fichário bibliográfico e o fichário documental, pois tais recursos possibilitam que a pesquisa se realize de maneira organizada, atingindo os objetivos propostos.

A primeira etapa da pesquisa consistiu na identificação e coleta de bibliografia a ser utilizada. Num segundo momento, foi feita a leitura e o fichamento do material analisado, como livros, artigos, periódicos, pareceres e documentos oficiais, como a legislação em vigor e algumas decisões judiciais. Terminada esta fase, procedeu-se à redação da presente dissertação.

Utilizou-se de fontes diversas de pesquisa, como revistas, jornais, artigos, pareceres, legislação, jurisprudência, sites da Internet e obras literárias, além daquelas referidas na bibliografia fundamental.

Finalmente, realizou-se a redação, com as conclusões obtidas, e apresentação do trabalho para ser avaliado, numa dupla etapa, ou seja, num primeiro momento submetendo-o à apreciação de Banca de Qualificação, e no momento posterior, tendo em vista as diversas sugestões apresentadas por ocasião da banca de qualificação, a redação final da presente Dissertação de Mestrado, com

as correções e adaptações sugeridas, bem como a inserção de novas informações obtidas ao longo do trabalho de pesquisa científica ao qual se propôs.

CAPÍTULO 1 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Qualquer trabalho que objetive abordar o tema sobre o comércio eletrônico deve tocar ao menos brevemente a respeito dos elementos que compõe a tributação sobre o comércio eletrônico.

Conforme ensinamentos de Elidie Palma Bifano¹, basicamente os elementos que compõe a tributação sobre o comércio eletrônico são, em apertada síntese, a questão a respeito da terminologia técnica e distinções entre o comércio eletrônico e negócio eletrônico, bem como aqueles concernentes às características básicas do comércio eletrônico, sendo a mais importante delas a circulação de mercadorias e produtos, e, quem sabe, a prestação de serviços.

Para ela, outro elemento importante é a respeito da incidência tributária no comércio eletrônico, sobretudo do ICMS.

Não há que se falar em tributação sobre o comércio eletrônico sem abordar a questão das sujeições ativa e passiva do ponto de vista tributário, e, sobretudo, da temporalidade ou momento da circulação da mercadoria e da prestação de serviços.

Outro importante elemento na tributação sobre o comércio eletrônico é o aspecto quantitativo e espacial, concernente à alíquota e base de cálculo.

E, por fim, pode-se colocar, como último elemento da tributação sobre o comércio eletrônico, a questão da intangibilidade de alguns bens transacionados através desse moderno sistema de mercancia.

Abordar-se-á sucintamente, cada um desses importantes elementos da tributação sobre o comércio eletrônico, para melhor aclarar esse mais novo fenômeno tecnológico de negócios.

1.1 Precisos sobre o comércio eletrônico. Negócio eletrônico. Distinções

Mais precisamente, o comércio eletrônico pode ser conceituado como o conjunto de operações mercantis, sobretudo de venda e compra de mercadorias e

¹ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 267-282.

produtos através da rede mundial de computadores, ofertados por sites especializados na venda desses bens².

Assim, comércio eletrônico nada mais é do que vendas e compras realizadas através da *internet*, envolvendo de um lado consumidores e de outro lado empresas com sites especializados nesse tipo de transação virtual.

Porém, comércio eletrônico não se confunde com negócio eletrônico, pois este último é mais amplo, ou seja, abrange vários tipos de negócios realizados eletronicamente, como por exemplo transações bancárias, como a Transferência Eletrônica Direita (TED), o Documento de Operação de Crédito (DOC), transferências eletrônicas bancárias, contratos diversos celebrados eletronicamente, prestações de serviços realizadas eletronicamente etc..

Já, comércio eletrônico é conceituado, de um modo geral, como sendo a venda e compra de mercadorias e produtos pela rede mundial de computadores, envolvendo de um lado os consumidores e de outro lado as pessoas jurídicas e até mesmo físicas, especializadas em tal tipo de comércio, conforme preleciona Marco Aurélio Greco³.

Porém, com a devida vênia, não comungamos desse entendimento, senão vejamos.

Todavia, não se pode confundir comércio eletrônico com comércio virtual, embora não se tenha encontrado qualquer doutrinador que compartilhe desse entendimento.

Comércio virtual é aquele realizado por meio da rede mundial de computadores, em que se encontra ausente o elemento presencial da compra realizada, seja pela ausência física do comprador, no momento da compra, seja pela imediata ausência da mercadoria, pois esta provavelmente será entregue, posteriormente à própria compra, na residência ou no estabelecimento do adquirente.

Comércio eletrônico é qualquer operação mercantil de venda e compra, realizada eletronicamente, abrangendo a aquisição pessoal e física, por parte do comprador, de qualquer mercadoria ou produto, mesmo de maneira presencial e pessoal no próprio estabelecimento comercial, mediante o uso de cartão de crédito

² CASTRO, Gilberto; CHAMON, Valério. **Dicionário de informática**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 77.

ou de débito, o que não deixa de ser uma forma ou maneira de comércio eletrônico, pois, embora a compra tenha sido realizada pessoalmente pelo comprador, direta e fisicamente no estabelecimento comercial, o meio foi a utilização eletrônica do cartão de crédito ou débito.

Portanto, parece equivocada o entendimento de que comércio eletrônico é tão somente a venda e compra realizada pela rede mundial de computadores, embora, em muitos casos, para acessar de forma *on-line* a máquina de cartão de crédito/débito, o comerciante deve estar conectado na *internet*.

1.2 Características do comércio eletrônico. Circulação de mercadorias

Uma das características fundamentais do comércio eletrônico é a circulação de mercadorias, que pode ser física ou mesmo presumida, neste último caso na hipótese em que a compra é efetivada com o pagamento antecipado do produto ou da mercadoria, mesmo que sua circulação física se dê *a posteriori*, com a entrega efetiva do bem numa etapa posterior. Não interessa, pois o fato gerador já ocorreu, com o aperfeiçoamento do negócio jurídico através do pagamento antecipado, que se dá com a entrega do *pretium*, antes mesmo de receber o bem, como é corriqueiro no comércio eletrônico, que, por sua própria natureza, exige o pagamento antecipado do preço da mercadoria ou do serviço, caso contrário, o comprador não receberá a contraprestação, que é o recebimento do bem.

De maneira geral, sabe-se que a *obligatio*, originada do Direito Romano, é o vínculo jurídico que se estabelece entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, que tem por objeto o pagamento do *pretium* e a entrega da *res*, para que seja aperfeiçoado o negócio jurídico obrigacional.

Porém, do ponto de vista tributário, embora seja importante a situação fática, como a circulação física da mercadoria ou do produto, não se pode desconsiderar a situação jurídica como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador e para a incidência do tributo, nos termos do art. 116, inciso II, do CTN⁴,

⁴ BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. (Dispõe em seu art. 116, inciso II, que, tratando-se de situação jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, exceto legislação em contrário).

como é o caso do pagamento antecipado do bem, e, portanto, verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

É importante que a mercadoria circule fisicamente para o aperfeiçoamento e a completude da operação mercantil, embora não seja essencial, como acontece no comércio virtual, em que, como já explicado... . *In casu*, o pagamento do preço do bem se dá de forma antecipada e com a consequente emissão da nota fiscal eletrônica, ocorrendo portanto o fato gerador da obrigação tributária principal, nos moldes do que está preconizado no artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN).

Portanto, e de acordo com a legislação tributária em vigor, sobretudo através da Constituição Federal de 1988 (CF/88)⁵, do CTN⁶, da Lei Complementar (LC) nº 87/96⁷ e do Regulamento do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal, do Estado de São Paulo (RICMS/SP)⁸, em matéria de comércio eletrônico e virtual, embora de fato e em um primeiro momento a mercadoria não circule fisicamente, será sim possível a incidência do ICMS de forma antecipada, logicamente desde que ocorra o pagamento antecipado do bem ou serviço adquirido ou contratado, como no caso do comércio eletrônico e virtual. Nesse tipo de negócio, se não for efetuado o pagamento de maneira antecipada, com a consequente emissão da nota fiscal, por razões óbvias não receberá o bem ou produto solicitado, ou não receberá a prestação do serviço contratado. Exemplo nítido dessa situação é o setor automotivo e de autopeças, quando se faz o negócio por encomenda, como no caso do faturamento com desconto de veículos novos pela *internet*, sobretudo populares. Se o adquirente efetua a compra e pede para buscar a mercadoria daí a 15 dias, um carro por exemplo, há a incidência do ICMS na data da venda, mesmo que não

⁵ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁶ Art. 116, inciso II - Id. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁷ Id. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

⁸ SÃO PAULO (Estado). Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 nov. 2000. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br%2Fst_legislacao.shtm&ei=voGNUoWHDvPIsATP-4LoCg&usg=AFQjCNHcBcsNqvFi020Q00Z_AqRJ1PnLmw&bvm=bv.56988011,d.cWc>. Acesso em: 23 out. 2013.

ocorra a circulação física do bem. A propósito, o art. 116, inciso II, do CTN, esclarece a situação, ao asseverar que,

“[...] salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...] II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.” (grifo nosso).

Há, em nosso sistema jurídico o complexo e controverso mecanismo da substituição tributária, tão tormentoso que já provocou várias discussões jurídicas a respeito, chegando ao Pretório Excelso.

Hodiernamente, fala-se tanto em substituição tributária para frente, como em substituição tributária para trás, merecendo o assunto um estudo mais aprofundado, pela sua considerável importância no cenário tributário atual, no Brasil.

Constitucionalmente, o mecanismo da substituição tributária encontra inserido para dar respaldo a uma situação existente, no art. 150, parágrafo 7º, da CF/88, que versa sobre o chamado fato gerador presumido, segundo o qual,

“A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Exemplo clarividente de substituição tributária, no Brasil, ocorre rotineiramente no setor automotivo, sobretudo na hipótese em que as montadoras de veículos procuram conceder descontos nos preços para fomentar ou alavancar suas vendas.

No comércio eletrônico, a aquisição de um produto pela rede mundial de computadores, quando o adquirente adquire virtualmente a mercadoria e efetua o pagamento de maneira à vista, já é emitida eletronicamente a nota fiscal do produto, já incluído o cálculo do ICMS no próprio documento, porém, sem que a mercadoria tenha efetivamente circulado, ocorrendo o chamado fato gerador presumido. Claro que o ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior. Só que, quem realmente e de fato suporta esse ônus tributário indubitavelmente é o consumidor final, que não tem como escapar da tributação.

Apenas para entender o raciocínio, no comércio eletrônico, o ICMS é cobrado antecipadamente do consumidor final, por parte da empresa, antes mesmo

que esta recolha o imposto ao fisco, e, curiosamente, mesmo que a mercadoria ainda não tenha sido deslocada até o seu adquirente, que é o consumidor, ou seja, sem ter havido a efetiva circulação física da mercadoria. Portanto, é uma verdadeira substituição tributária.

Em matéria de comércio eletrônico, o mecanismo da substituição tributária é facilmente verificável no faturamento de veículos zero quilômetro através da *internet*, inclusive com desconto no valor do bem.

Assim sendo, o comércio eletrônico também é uma forma de baratear os custos de aquisição de bens, se comparado à aquisição física e pessoal, diretamente pelo consumidor, apresentando-se como uma maneira de sustentabilidade econômica, tanto empresarial, como consumerista.

Através do complexo mecanismo da substituição tributária e do fato gerador presumido, previsto no art. 150, parágrafo 7º, da CF/88, permite-se a cobrança antecipada do ICMS, através do fato gerador presumido, portanto, amparado constitucionalmente, sem que haja a efetiva circulação física da mercadoria, do produto ou do bem.

Através da previsão legal e constitucional do mecanismo da substituição tributária em nosso país, nos termos do art. 150, § 7º, da CF/88, bem como nos termos do art. 116, inciso II, do CTN, portanto, para a incidência do ICMS, não é imprescindível a efetiva circulação física da mercadoria ou do produto ou a efetiva prestação do serviço que enseja a sua incidência, conforme também preconizado pelo RICMS/SP⁹ e pela LC nº 87/96 (Lei Kandir)¹⁰.

Dessa forma, do ponto de vista legal e constitucional, não há qualquer impedimento de que, ao efetuar a compra da mercadoria através da *internet*, com a emissão da fatura, boleto ou da própria nota fiscal, seja possível ocorrer a incidência do ICMS, embora pareça uma situação um pouco absurda e extensiva, talvez até mesmo inapropriada para o Direito Tributário, na sua gênese, calcado que está no princípio da legalidade estrita em matéria tributária, ou da tipicidade cerrada, pois,

⁹ SÃO PAULO (Estado). Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 nov. 2000. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br%2Fst_legislacao.shtm&ei=voGNUoWHDvPlsATP-4LoCg&usg=AFQjCNHcBcsNqvFi020Q00Z_AqRJ1PnLmw&bvm=bv.56988011,d.cWc>. Acesso em: 23 out. 2013.

¹⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

suponha-se que o cidadão clique o *mouse* e efetue a compra do produto pela rede mundial de computadores. Caso ele não efetue o pagamento da compra via boleto bancário ou via cartão de crédito ou de débito, na prática, dificilmente o vendedor entregaria a mercadoria, por razões óbvias, e, portanto, não haveria a efetiva circulação física do produto ou da mercadoria, e, conseqüentemente, não haveria incidência do ICMS.

Porém, noutra giro, se o consumidor der o comando de compra do bem, através da *internet*, e, logo em seguida, efetuar o pagamento, com a conseqüente emissão da nota fiscal eletrônica e recolhimento do ICMS, mesmo que ele não receba a mercadoria, e, portanto, a mercadoria não tenha efetivamente circulado fisicamente, houve a ocorrência do fato gerador? E se o consumidor solicitar o desfazimento do negócio jurídico pelo simples fato de não ter recebido a mercadoria, haverá devolução do ICMS recolhido antecipadamente, da mesma maneira que deveria haver a devolução do preço pago? São questões tormentosas e de alta indagação, tanto do ponto de vista obrigacional, como do ponto de vista tributário.

Pelos princípios gerais de direito segundo os quais ninguém pode se locupletar às custas alheia e deve-se dar a cada um o que é seu, é devida a restituição integral do ICMS recolhido antecipadamente, da mesma maneira que deve ser restituído ao consumidor o preço atualizado que este dispendeu para a aquisição da mercadoria que não recebeu. Se, na prática, possa ser difícil o comprador ter o seu prejuízo reparado pelo vendedor, tendo em vista a distância e custos necessários para tal cobrança, a mesma dificuldade não pode ser verificada na restituição do tributo recolhido de maneira antecipada e, agora, indevido, pelo desfazimento do negócio jurídico. Nessa situação, infelizmente, em muitos casos, as Secretarias das Fazendas Estaduais impõem aos contribuintes a aceitação de créditos tributários que dificilmente serão compensados na prática, mas essa é outra questão, que foge da temática deste trabalho.

Assim, em síntese, supondo que o consumidor clique o *mouse* do computador, acionando o comando de compra da mercadoria pela *internet*. Se ele pagar o produto, através do boleto emitido, incluindo o ICMS devido, com a emissão da nota fiscal eletrônica, porém, por razões alheias à sua vontade, caso ele não receba o produto, por má fé do vendedor, e, portanto, não ocorra a efetiva circulação

física. Juridicamente, ele poderá solicitar o desfazimento do negócio jurídico, à luz do Código Civil e do Código de Defesa do Consumidor. Porém, o ICMS já foi recolhido, pelo menos presumivelmente.

Obviamente, nesse caso, sendo desfeito o negócio jurídico viciado, com a consequente devolução por parte da empresa vendedora do valor do produto pago pelo consumidor final, acrescido do ICMS pago antecipadamente e embutido no preço final da mercadoria ou do produto, a empresa vendedora, através do mecanismo da substituição tributária, passará a ter um crédito tributário a seu favor, relativamente ao ICMS que eventualmente tenha sido recolhido.

Nesse caso, o próprio sistema ou mecanismo da substituição tributária resolveria o problema.

1.3 O Princípio da Estrita Legalidade em Matéria Tributária (Tipicidade)

Para o desenvolvimento do trabalho, é de suma importância tecer breves considerações sobre o princípio constitucional da estrita legalidade em matéria tributária, também conhecido como princípio da tipicidade cerrada ou fechada da lei tributária.

Sobredito princípio está expressamente previsto do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”*¹¹

O princípio da estrita legalidade em matéria tributária, ou da tipicidade fechada ou cerrada, é considerado um dos mais importantes princípios constitucionais tributários, para não dizer o mais importante. É um dos principais fundamentos do Direito Tributário, segundo Roque Antônio Carrazza¹².

Não se confunde com o princípio da legalidade genérica, estatuído no art. 5º, inciso II, da CF/1988, segundo o qual *“[...] ninguém será obrigado a fazer ou*

¹¹ Art. 150, I - BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em <www.planalto.gov.br/portal-legislacao>. Acesso em: 27 jun. 2013.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 107.

*a deixar de fazer senão em virtude de lei.*¹³, embora este seja mais amplo que aquele.

O princípio da estrita legalidade em matéria tributária significa dizer que, para a criação de um tributo é indispensável que seja feito através de lei no sentido formal da palavra, ou seja, no sentido estrito, como ato normativo emanado do poder legislativo competente, estipulando deveres, obrigações, responsabilidades e direitos, como ato primário no ordenamento jurídico. Para a majoração de tributo, regra geral, também é indispensável que o seja através de lei no sentido estrito ou formal da palavra, emanada no poder legiferante, de acordo com a competência do ente tributante.

Claro que há algumas exceções ao princípio da estrita legalidade tributária, no que diz respeito à alteração do tributo. A própria Constituição Federal de 1988 permite a alteração de alíquotas, por ato do próprio poder executivo federal, de alguns impostos da competência da União, quais sejam: Imposto Sobre Importações (II), Imposto Sobre Exportações (IE), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do próprio executivo federal.

O que realmente importa é que, regra geral, tributo somente pode ser criado ou majorado por lei no sentido formal ou estrito da palavra, ou seja, por lei emanada pelo poder legislativo competente.

Ainda segundo o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, a lei também deve descrever de maneira bastante clara e precisa o fato gerador da respectiva obrigação tributária, a base de cálculo e a alíquota do respectivo tributo.

Aliás, esse é o escólio de Francisco de Assis Alves¹⁴, para quem o Princípio da Legalidade desdobra-se no princípio da tipicidade, segundo o qual

[...] o legislador deverá definir, taxativamente, ou seja, de forma exhaustiva, os elementos necessários à tributação, vedando a analogia e a criação de novas situações tributáveis. Deverá também determinar rigorosamente o conteúdo da decisão prevista em lei.

¹³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em <www.planalto.gov.br/portal-legislação>. Acesso em: 27 jun. 2013.

¹⁴ ALVES, Francisco de Assis. Tributação na internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 177.

E continua, “[...], em homenagem ao princípio da legalidade, conjuminado com o princípio da tipicidade, será impossível haver uma tributação pelo ICMS, ou qualquer outro tributo, sobre os serviços dos provedores de acesso à internet, sem lei específica que o autorize.”¹⁵

Não restam dúvidas de que, em matéria tributária, o tipo tributário deve ser fechado ou cerrado, assim como ocorre no Direito Penal, visto que se trata de imposição de tributo, ou seja, de um ônus ao cidadão contribuinte, que deve ser arcado por ele, de maneira suportável e razoável.

1.4 Aspectos da incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico

Embora o entendimento do raciocínio mencionado no item anterior, sobretudo do questionável e não salutar mecanismo da substituição tributária, a incidência do ICMS sobre o comércio eletrônico, mais especificamente sobre a aquisição de mercadoria através da *internet*, pela própria natureza jurídica do aludido imposto, somente deverá ocorrer a incidência com a efetiva circulação física do produto ou da mercadoria, ou seja, no momento em que o bem adquirido circular fisicamente, saindo do estabelecimento comercial ou depósito do vendedor, indo em direção ao adquirente ou consumidor final, até chegar ao seu destino, ou com a efetiva prestação do serviço sujeito à incidência do sobredito imposto, em função da sua natureza normal.

Assim, se, embora o potencial comprador da mercadoria der o comando através de seu computador no sentido de adquirir o produto ou a mercadoria oferecida pela rede mundial de computadores, enquanto não houver a efetiva circulação física do bem, devidamente acompanhado pela respectiva nota fiscal, *a contrario sensu*, não deveria ocorrer a incidência do ICMS.

A emissão de nota fiscal é uma obrigação tributária acessória que, caso não seja respeitada e cumprida, converter-se-á em obrigação tributária principal, relativamente à obrigatoriedade de pagamento da multa imposta, conforme preconizado pelo art. 113 do CTN¹⁶.

¹⁵ ALVES, Francisco de Assis. Tributação na internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. p. 177.

¹⁶ Art. 113 - BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de junho de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12452. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/portal-legislação/>>. Acesso em: 23 abr. 2013.

Pode ocorrer de o vendedor ou fornecedor entregar fisicamente o produto ou mercadoria, após o comando do comprador ou consumidor, no sentido de adquirir o bem almejado, mesmo que o bem não tenha sido pago, ainda assim haverá incidência do ICMS, segundo a legislação em vigor.

Portanto, a questão da inadimplência do pagamento do bem adquirido através da *internet* é irrelevante sob o prisma tributário, embora possua grande importância no campo do Direito Civil, mais precisamente no Direito das Obrigações.

Relativamente ao ICMS, pela sua própria natureza, o que nos interessa e realmente importa é saber se houve ou não a efetiva circulação física do produto ou da mercadoria, para aferir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Já em relação à incidência ou não do ISSQN, nos serviços prestados através da rede mundial de computadores, o que interessa verificar é se efetivamente ocorreu a prestação de serviço compreendido na lista anexa ao Regulamento do ISS, serviço esse não compreendido no campo de incidência do ICMS.

Da mesma forma, se for o caso de incidência do ICMS sobre prestação de serviços, quando for o caso, o que realmente importa e interessa é a efetividade da prestação do serviço para o qual haja a incidência do aludido imposto.

1.4.1 Sujeição ativa e passiva. Momento da circulação de mercadorias

Mesmo que o início da operação se dê através da rede mundial de Computadores, no momento em que o pretense comprador clica o comando de compra do bem ou mercadoria pretendido, não se pode deixar de reconhecer que a circulação da mercadoria somente pode ocorrer de forma física, ou seja, real, mesmo nas compras efetuadas pela *internet*, embora exista a figura do chamado fato gerador presumido, do artigo 116, inciso II, do CTN.

A respeito, a verdade é que a legislação em vigor não contempla qualquer forma de circulação virtual da mercadoria ou do produto, com exceção é claro das efetivas transações eletrônicas de numerários e de ativos financeiros, via bancária e *online*, como a entre nós conhecida TED eletrônica e o DOC eletrônico, assim como de aplicações financeiras e outros tipos de operações financeiras e de

investimentos financeiros e no mercado de capitais, assim como dos investimentos em bolsas de valores e de mercadorias de índices futuros, realizados de formas eletrônicas, como é o caso do Brasil, através da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), bem como da Bolsa de Mercadorias e de Futuro (BMF), que, hoje em dia, suas operações são feitas eletronicamente.

Assim, pode-se enquadrar as operações do comércio eletrônico no inciso II do artigo 116 do CTN, ou seja, na figura do chamado fato gerador presumido, ou seja, a circulação jurídica do bem, mesmo que efetivamente não haja a sua circulação física.

É claro que, no âmbito das transações financeiras eletrônicas, envolvendo pura e simplesmente ativos financeiros ou instrumentos cambiais, não haverá incidência do ICMS, em função da natureza da operação, em que não há circulação física de produto ou mercadoria, mas sim de ativos financeiros, para o qual poderá ocorrer a incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF), conforme o caso e a legislação em vigor.

Embora o comércio eletrônico seja considerado virtual, do ponto de vista de suas ferramentas para a operacionalização do sistema, não se pode perder de vista que a circulação da mercadoria ou do produto poderá ser tanto física ou real, como jurídica ou presumida, conforme o artigo 116 do CTN, até mesmo porque não existe circulação virtual da mercadoria, mas sim fato gerador presumido juridicamente, embora se possa admitir teoricamente circulação virtuosa da mercadoria, ou seja, circulação sem vícios de ilegalidade ou de ilicitude, contrariamente ao que ocorre no contrabando, no descaminho, na evasão de divisas, na sonegação fiscal, na lavagem de capitais e, enfim, nos delitos contra a ordem econômica e tributária, de um modo geral.

Porém, surge um certo problema do ponto de vista fiscal ou tributário. Imagine-se que o consumidor adquira o produto ou a mercadoria através da rede mundial de computadores, efetue o pagamento da operação, via boleto bancário ou através de cartão de crédito ou de débito. A empresa fornecedora ou vendedora emite a nota fiscal de venda do seu produto ou mercadoria, à vista do pagamento efetuado pelo comprador, porém, por razões desconhecidas, não ocorre a efetiva circulação física do bem, ou seja, o vendedor não despacha a mercadoria, para que ela chegue ao seu destinatário, que é o consumidor final. Será que nesse caso

haverá incidência do ICMS? Mas não ocorreu a efetiva circulação física da mercadoria ou do produto. Como pode ocorrer a incidência do ICMS nesse caso?

Excepcionalmente, conforme já salientado, nesse caso, haverá incidência do ICMS. Como? É muito simples. Embora no exemplo citado não tenha ocorrido a efetiva circulação física da mercadoria ou do produto, pois o fornecedor não enviou o bem ao seu adquirente, pelo simples fato de ter ocorrido a emissão de nota fiscal de compra do produto, provavelmente à vista do pagamento efetuado pelo adquirente, por si só, enseja a incidência do ICMS, nos termos do art. 116, inciso II, do CTN, bem como do art. 150, § 7º, da CF/88, por presunção *juris tantum* de que efetivamente ocorreu a operação de compra e venda do bem, que pode ser elidida por outros meios de prova que atestem que a operação efetivamente não tenha ocorrido, pelo fato de o vendedor não ter entregue a mercadoria, ensejando o desfazimento do negócio jurídico bilateral. É uma forma de substituição tributária, já discutida no presente trabalho, tratando-se de assunto de larga importância no cenário tributário atual, pelas suas peculiaridades, complexidade e dúvidas muitas vezes insolúveis.

Portanto, de acordo com a sistemática adotada em sede de comércio eletrônico no Brasil, a efetiva emissão da nota fiscal de venda e compra da mercadoria presume a efetiva ocorrência da operação mercantil, até mesmo porque a mercadoria não poderia circular livremente desacompanhada do citado documento fiscal que autoriza a sua efetiva circulação física.

Por outro lado, se, embora tenha ocorrido a emissão da nota fiscal de venda do produto ou da mercadoria, o adquirente ou comprador provar que a operação mercantil efetivamente não ocorreu, ou conseguir desfazê-la, o que é pouco provável, a não ser por razões plausíveis e à luz do Código de Defesa do Consumidor (CDC) e do Código Civil; conseqüentemente e de fato, não ocorreu a operação de venda e compra, e, portanto, não há qualquer motivo para a incidência do ICMS, até mesmo porque não houve a efetiva circulação física do produto ou da mercadoria, *a contrario sensu* do que efetivamente acontece hoje em dia em nosso país na prática tributária do comércio eletrônico ou virtual.

Assim, o que de fato ocorre, com a emissão da nota fiscal de venda e compra, é uma ficção jurídica, por presunção, de que tenha ocorrido a operação de venda e compra da mercadoria ou do produto, e, também acontece o mesmo na

prestação de serviços através da *internet*, para fins de incidência do ISSQN, quando o serviço não esteja no campo de incidência do ICMS.

Conforme já salientado, o mecanismo da substituição tributária encontra respaldo tanto na Constituição Federal de 1988, através do seu art. 150, § 7º, como na legislação infraconstitucional, arts. 116, inciso II e 128, do CTN, além da LC nº 87/96¹⁷ e do RICMS/SP¹⁸. Tecnicamente, fala-se em substituição tributária para frente e para trás. No mundo dos fatos, no Brasil, a substituição tributária ocorre principalmente na indústria automobilística, em que há uma verdadeira cobrança antecipada do ICMS.

Pela sistemática adotada em sede de comércio eletrônico no Brasil, a efetiva emissão da nota fiscal de venda e compra da mercadoria presume a efetiva ocorrência da operação mercantil, até mesmo porque a mercadoria não poderia circular livremente desacompanhada do citado documento fiscal que autoriza a sua efetiva circulação física.

Arelada à substituição tributária, tem-se a chamada *Guerra Fiscal*, que consiste numa verdadeira e concorrente disputa entre Estados da federação em arrecadar cada vez mais ICMS, em detrimento de outros, através de isenções tributárias e de incentivos fiscais, muitas vezes concedidos de maneira ilegítima e ao arrepio da lei, para não dizer inconstitucional, estabelecendo, inclusive e de forma absurda, alíquotas complementares do imposto, conforme mencionado no presente trabalho.

A propósito da chamada "*Guerra Fiscal*", o STF no dia 23 de fevereiro de 2012 manteve uma liminar que proibiu o Estado da Paraíba de cobrar um adicional de ICMS sobre produtos vendidos pela internet a consumidores em seu território, porém, provenientes de outras regiões. Segundo consta, a liminar foi concedida em 2011, provocada por uma ação proposta pelo Conselho Federal da

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁸ SÃO PAULO (Estado). Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 nov. 2000. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br/%2Fst_legislacao.shtm&ei=voGNUoWHDvPlsATP-4LoCg&usg=AFQjCNHcBcsNqvFi020Q00Z_AqRJ1PnLmw&bvm=bv.56988011,d.cWc>. Acesso em: 23 out. 2013.

Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei Estadual nº 9.582/2011¹⁹, do Estado da Paraíba, que passou a exigir o pagamento extra²⁰.

Pelo que consta, tal adicional passou a ser cobrado pelo Estado da Paraíba porque, segundo as atuais regras, o ICMS que incide sobre as vendas a consumidor final fica integralmente no Estado de origem da mercadoria. Como os centros de distribuição de produtos das empresas de vendas *online* situam-se principalmente nas Regiões Sudeste e Sul, Estados das Regiões Norte e Nordeste passaram a perder arrecadação com as chamadas operações comerciais virtuais.

Para tentar resolver o problema, no mês de abril de 2011, cerca de 19 Estados-Membros da Federação, bem como o Distrito Federal, celebraram um acordo no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), com o objetivo de mudar suas leis internas, e passarem a receber menor fatia da cobrança e arrecadação do ICMS incidente sobre o comércio eletrônico.

Nesse diapasão, o Protocolo nº 21 do CONFAZ, de 2011, determinou que as empresas que vendem mercadorias pela internet devem recolher parte do ICMS para o Estado destinatário, quando o produto sair das Regiões Sudeste ou do Sul para os Estados signatários do mencionado protocolo. Porém, a empresa não deixa de pagar o ICMS para o Estado de origem, o que acabou gerando inúmeros questionamentos no Poder Judiciário.

O grande problema que está ocorrendo é que, segundo a Constituição Federal de 1988, somente se pode cobrar o ICMS no Estado de origem da operação. Porém, os Estados continuam cobrando o adicional do mesmo imposto no local de destino do produto ou da mercadoria.

Por tal motivo, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) Nacional já ajuizou ações judiciais em face de cinco Estados da Federação, por cobrarem esse adicional do ICMS. São eles: Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba e Piauí, através das ADINs nºs. 4.565, 4.628, 4.708, 4.713 e 4.909. O STF, em 2011,

¹⁹ PARAÍBA (Estado). Lei Estadual n. 9.582, de 2011. Dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado da Paraíba**, João Pessoa, 13 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.%3A%2F%2Flegisla.receita.pb.gov.br/%2FLEGISLACAO%2FLEIS-ESTADUAIS%2FICMS%2FLEI-9582-11-EXIGENCIA-PARCELA-ICMS%2FLEI-9582-1.pdf&ei=oluNUsS4Hoq5kQfg2lGoBQ&usg=AFQjCNGwh16Q8t6lIDj0wbwlua8oz-IXWw&bvm=bv.56988011,d.eW0>>. Acesso em: 20 out. 2013.

²⁰ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012; e em STF discute tributação de comércio eletrônico. 24 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.varejista.com.br/noticias/4708/stf-discute-tributacao-de-comercio-eletronico>>. Acesso em: 28 maio 2013.

concedeu liminar em uma dessas ações proposta contra o Estado do Piauí, suspendendo liminarmente a cobrança do adicional do ICMS daquele Estado. Em 2012, a Suprema Corte concedeu outra liminar, suspendendo a cobrança do adicional do ICMS no comércio eletrônico pelo Estado da Paraíba.

Nessas ações judiciais²¹, o argumento apresentado pela OAB é o de que estaria ocorrendo a bitributação do ICMS no âmbito do comércio eletrônico entre os Estados.

Já, os mencionados Estados das Regiões Norte e Nordeste, defendem-se, dizendo nos processos que não estaria havendo bitributação, mas apenas uma complementação da alíquota do ICMS. Em dezembro de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa, do STF, concedeu liminar no sentido de suspender a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário, no caso, a Paraíba. Porém, houve recurso, levando o julgamento a plenário. Porém, no dia 23/02/2012, por unanimidade, o STF manteve a liminar, sob o importante fundamento de que a cobrança do adicional do ICMS pelo Estado destinatário fere o princípio constitucional do pacto federativo, pois, tal adicional foi instituído unilateralmente pelos aludidos Estados das Regiões Norte e Nordeste, sem passar pelo crivo do CONFAZ, o qual, todos os Estados-Membros e o Distrito Federal integram.

O Ministro Joaquim Barbosa, ao conceder a liminar, em sua fundamentação, sustentou ser impossível alcançar a integração regional, e, sobretudo nacional, sem que haja harmonia tributária.

Noutro giro, os ministros do STF, Luiz Fux, Carlos Ayres Brito e Gilmar Ferreira Mendes, sustentaram que a contemporânea maneira de tributação do ICMS no comércio eletrônico acarreta uma forte concentração de arrecadação do mencionado imposto para os Estados de origem das mercadorias, das Regiões Sul e Sudeste, tidos como mais abastados da nação, em detrimento dos Estados-Membros das Regiões Norte e Nordeste. Sustentam que as atuais regras foram feitas em um período em que não existia o comércio eletrônico, e que, na ocasião, o comércio era realizado exclusivamente por estabelecimentos comerciais, sendo que os Estados partilhavam o ICMS. Porém, tal entendimento não pode permitir que Estados que se sintam prejudicados pela arrecadação do ICMS criem regras

²¹ ADINs nºs. 4.565, 4.628, 4.708, 4.713 e 4.909. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: processos Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

próprias, ao alvedrio da própria Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, que possui *status* de Lei Complementar, e da Lei Complementar nº 87/96²², chamada Lei Kandir, além de menosprezar os protocolos do CONFAZ.

A verdade é que, a aludida decisão do STF é bastante salutar para o comércio eletrônico e, sobretudo, para a integração regional, e melhor ainda para os consumidores e contribuintes, afirmando a inconstitucionalidade perpetrada por alguns Estados-Membros das Regiões Norte e Nordeste, destinatários de produtos e mercadorias, que tributam de maneira ilegal e, sobretudo, inconstitucional, operações de comércio eletrônico das quais participam, fomentando ainda mais a odiosa “*Guerra Fiscal*”²³.

O vertiginoso avanço do comércio eletrônico no Brasil provocou uma acirrada guerra fiscal entre Estados Membros, na arrecadação do ICMS nas vendas pela internet.

Não se pode esquecer que, segundo a Constituição Federal, de um modo geral, o ICMS é recolhido no local de origem do produto, ou seja, de onde ele é despachado para o Estado destinatário. Portanto, o ICMS deve ser recolhido nos locais dos centros de distribuição, que, no caso do comércio eletrônico, necessariamente não coincide com o Estado em que o bem foi adquirido.

Na outra ponta, Estados mais abastados, das Regiões Sul e Sudeste, onde se localizam os grandes centros de distribuição de mercadorias e produtos das grandes redes do comércio atacadista varejista, fazendo com que a arrecadação do ICMS nesses Estados seja elevadíssima, se comparada com os Estados das Regiões Norte e Nordeste.

Em virtude de tal impacto nas vendas internas, os Estados Piauí, Paraíba, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Ceará e da Bahia, estabeleceram sobretaxas ao ICMS sobre os produtos originários de outros Estados concentradores dos centros de distribuição.

²² BRASIL. Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

²³ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012; e em FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

Conforme acentuado anteriormente, em função dessa situação, a OAB Nacional e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), ajuizaram ADINs perante o STF, objetivando as declarações de inconstitucionalidade das normas dos Estados do Piauí, Paraíba, Ceará, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, que determinaram o aumento da cobrança do ICMS para produtos que venham de fora dos aludidos Estados.

Conforme salientado, o STF concedeu liminares suspendendo tais aumentos do ICMS pelos Estados do Piauí e da Paraíba. As ADINs ainda terão o mérito analisado e julgado, mas, provavelmente, serão julgadas procedentes.

Essa *guerra fiscal* travada entre os Estados, em busca de arrecadação do ICMS, está acarretando embaraços para os consumidores, pois, caso o vendedor não recolha a diferença do ICMS cobrada no local da entrega da mercadoria, o bem fica retido em custódia na Secretaria da Fazenda do Estado destinatário, o que acarreta atrasos nas operações e, conseqüentemente, na entrega do produto adquirido através do comércio eletrônico realizado entre Estados.

Os Estados destinatários, sobretudo das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, se defendem, dizendo, equivocadamente, que o Estado tem poder de legislar em matéria de ICMS, o que é um absurdo. O Estado até tem poder de legislar sobre ICMS, desde que observe os limites impostos pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e pelas Resoluções do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

De acordo com a sistemática adotada pela Constituição Federal, um produto comercializado por empresa de uma Unidade da Federação para uma pessoa física de outro Estado, o ICMS deve ser recolhido no local de origem da mercadoria, ou seja, no lugar de onde ela sai.

Dessa forma, leis que, de maneira complementar, majoram o ICMS no comércio eletrônico, em desobediências às normas constitucionais, são manifestamente inconstitucionais.

Há, com razão, muita crítica nos incentivos fiscais criados por alguns Estados com o objetivo de atrair centros de distribuição de empresas do comércio eletrônico para o seu território. Nesse contexto enquadra-se o Estado do Tocantins, que celebrou acordos com empresas de comércio eletrônico para instalarem centros

de distribuição naquele Estado, oferecendo, em contrapartida, o incentivo fiscal de recolhimento do ICMS a uma alíquota muito menor que a média nacional.

Assim, a chamada e odiosa *Guerra Fiscal* está longe de ser debelada de vez. Os Entes Federativos, no caso os Estados-Membros, com seus incentivos fiscais e creditícios, suas sobretaxas e seus subsídios fiscais, concorrem acirradamente pela instalação de empresas em seus territórios.

Para impedir ou pelo menos amenizar a chamada *guerra fiscal*, existe o CONFAZ, que é o Conselho de Política Fazendária das Secretarias das Fazendas Estaduais, para manter o equilíbrio fiscal entre os entes federativos Estaduais, se um produto sai de determinado Estado da Federação, destinando-se a adquirente de outro Estado, deve haver um cálculo para partilhar o ICMS entre os dois Estados²⁴.

Para Igor Mauler Santiago, essa seria a saída para a solução do ICMS no comércio eletrônico, para quem “O mundo caminha para esse novo modelo, e não adianta lutar para ficar fora dele.” Porém, salienta, “Mas ocorre que as decisões no Confaz, segundo a Constituição, só podem ser tomadas em consenso entre todas as 27 Unidades da Federação.”²⁵

Há algumas propostas de solução para resolver ou suavizar os atritos advindos da chamada *guerra fiscal*.

O Secretário Adjunto da Fazenda do Estado do Mato Grosso, Marcel Souza de Cursi, protocolou junto ao CONFAZ sugestões/regras para solucionar a guerra fiscal ocasionada no comércio eletrônico, porém, não conquistou adeptos. Para ele, bastaria cobrar o teto da tarifa do ICMS interestadual ao passar de um limite de 7%. Nesse caso, os Estados dividiriam tal produto da arrecadação.²⁶

Uma outra solução para resolver o impasse, ou ao menos amenizá-lo, seria estabelecer uma reforma pelo Congresso Nacional, alterando a Constituição Federal ou modificando as normas do CONFAZ, no sentido de facilitar tais acordos

²⁴ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013; e em FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

²⁵ apud FARIELLO, op. cit.

²⁶ apud FARIELLO, op. cit.

entre os Estados envolvidos, pois, por enquanto, esses acordos são ilegais e inconstitucionais.

Uma dessas propostas é o Projeto de Emenda Constitucional nº 227, que está parado desde 2008, não havendo por parte dos parlamentares federais disposição para a sua aprovação.

A tão sonhada e almejada Reforma Tributária foi propaganda política e eleitoral nos palanques dos candidatos políticos eleitos, no sentido de tirar poderes dos Estados na fixação de alíquotas de ICMS, porém, ficou para segundo plano após as eleições, devendo voltar a ser objeto de propaganda eleitoral para o próximo pleito presidencial de 2014, ficando na saudade e na esperança.

Enfim, o Senado aprovou recentemente, em 04/07/2012, após três meses de negociações, a PEC que estabelece nova tributação para o comércio eletrônico, modificando as regras de tributação do ICMS para o comércio eletrônico no Brasil²⁷.

Porém, a redação final ficou mais abrangente do que o texto original. Ademais, as alterações na tributação do *e-commerce* serão aplicáveis para toda a forma de comércio virtual, como as operações realizadas por catálogos e por telefone.

Na votação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC), não houve qualquer voto contrário, nos dois turnos de votação. Agora, a matéria segue para a Câmara dos Deputados. A proposta, na prática, permite que Estados destinatários dos produtos, onde estão os consumidores, fiquem com a maior parte do ICMS dessas operações interestaduais. Pela regra atual, nas transações do *e-commerce*, a maior parte do imposto é recolhido pelo Estado produtor ou de origem da mercadoria, sendo que a menor parte fica com o Estado destinatário.

Em função de o Estado de São Paulo ser o mais prejudicado com essa alteração, por ser o Estado mais desenvolvido da federação brasileira, os Senadores da bancada paulista concordaram com tal mudança.

²⁷ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013; e em BRITO, Ricardo. Aprovada nova tributação para o comércio eletrônico. **Estado de S. Paulo**, São Paulo, 5 jul. 2012. Economia & negócio. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso.aprovada-nova-tributacao-para-o-comercio-eletronico>>. Acesso em: 28 maio 2013.

Para a viabilizar a aprovação da PEC no Senado, os Senadores resolveram apoiar a proposta do presidente da casa, líder do Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) e relator da PEC, Senador Renan Calheiros, por Alagoas, que acolheu as emendas apresentadas pelos senadores Cyro Miranda, do Partido Socialista Democrático Brasileiro de Goiás (PSDB-GO), Rodrigo Rollemberg, do Partido Socialista Brasileiro do Distrito Federal (PSB-DF) e Lídice da Mata, do Partido Socialista Brasileiro da Bahia (PSB-BA), que elevaram as possibilidades do comércio virtual e também acrescentaram as expressões “pessoas físicas” e “pessoas jurídicas”, assegurando a não diferenciação de tributação entre ambas. A redação final de Calheiros também incorporou mudança sobre a forma de recolhimento do imposto, que é sempre a diferença da alíquota do ICMS interno e o interestadual. Assim, o recolhimento do imposto caberá ao Estado destinatário, quando este for o contribuinte do tributo. Noutra giro, ficará a cargo do Estado remetente, na hipótese em que o destinatário não for o responsável pelo seu recolhimento.

Trata-se de uma verdadeira reforma do ICMS, em prol da tão sonhada justiça fiscal entre os Estados, sobretudo garantindo arrecadação para os Estados destinatários, principalmente das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Segundo os Senadores das Regiões Norte e Nordeste, trata-se de um novo compromisso com o pacto federativo, na busca da igualdade de tratamento em matéria tributária entre todos os Estados.

No caso do Simples Nacional, segundo Alexandre Galhardo²⁸, conforme o Estado em que o estabelecimento esteja instalado, a venda pode ser tributada pelo ICMS, devendo tal imposto ser destacado na nota fiscal da empresa optante e enquadrada no SIMPLES.

Um protocolo celebrado entre os Estados determina que, no comércio eletrônico interestadual, através de venda direta ao consumidor, o imposto seja partilhado entre o Estado de origem e o Estado destinatário dos produtos, da mesma maneira que ocorre nas vendas realizadas pelos meios tradicionais de comércio.

²⁸ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013; e em GALHARDO, Alexandre. **A diminuição da carga tributária através do emprego do conhecimento**. Disponível em: <<http://www.seuconsultorfiscal.com.br>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

Nesse caso, a parcela do ICMS devida ao Estado de origem será de 7%, para produtos oriundos das regiões Sudeste e Sul, menos o Espírito Santo, ou será de 12% para as mercadorias ou bens provenientes das regiões Centro-Oeste, Norte, Nordeste e o Estado do Espírito Santo.

A parcela devida ao Estado de destino será igual à diferença entre a alíquota interna (7% ou 12%, conforme o caso) e a interestadual²⁹.

No Brasil, o governo federal criou o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico, principalmente para servir de canal de diálogo entre o Governo e os setores produtivos da cadeia econômica. O coordenador desse comitê publicamente manifestou posicionamento de que não deve ocorrer tributação nas operações realizadas pela Internet com relação às transações reais, como a venda de veículos pela rede mundial de computadores, ficando a dúvida em relação ao local do recolhimento dos impostos.³⁰

Já a Receita Federal do Brasil entende que não deve haver qualquer enquadramento tributário diferenciado em relação ao comércio virtual.

Somente em 2012, o STF recebeu oito ADINs contra a chamada “*guerra fiscal*” entre os Estados.³¹

O Governador de São Paulo, Geraldo Alckmin, do PSDB, propôs oito ADINs em face de leis e decretos dos seguintes Estados da Federação: Mato Grosso do Sul e Rio de Janeiro. Para ele, referidos Estados concedem benefícios fiscais de forma irregular e inconstitucional. Argumenta que as leis questionadas incorrem na chamada prática de “*guerra fiscal*”, infringindo a Constituição Federal, relativamente ao regime tributário dos Estados-Membros, ofendendo princípios constitucionais como o da livre iniciativa, bem como o da liberdade de escolha da atividade econômica. Em referidas ADINs, requereu-se cautelarmente a suspensão da eficácia dos dispositivos legais questionados. Em relação ao mérito, foi requerida a declaração de inconstitucionalidade das normas.³²

²⁹ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

³⁰ Ibid.

³¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

³² Ibid.

Em matéria de imposto de renda e no plano internacional, é o país onde reside a pessoa que acessa o site, que deve tributar o rendimento auferido através do comércio virtual, reduzindo-se assim os riscos reais de bitributação ou de não-tributação, em decorrência de eventual tributação pelo Estado da residência.³³

1.4.2 Aspectos espacial e quantitativo. Base de cálculo e alíquota

Relativamente ao aspecto espacial ou territorial para fins de incidência de tributo no âmbito do Comércio Eletrônico é necessário tecer algumas considerações.

Primeiramente, é preciso discernir qual imposto está sendo discutido. O ICMS ou o ISSQN ?

No âmbito do ICMS, o seu aspecto espacial de incidência é determinado através do Estado-Membro ou do Distrito Federal.

Como o artigo 11, inciso I, alínea “a”, da Lei Complementar nº 87/1996,³⁴ (Lei Kandir), estatui que, ao tratar-se de mercadoria ou bem, local da operação ou da prestação é o do estabelecimento onde as mercadorias se encontrem, com a ocorrência da obrigação tributária principal, conforme art. 113, § 1º, do CTN.

Assim, se a mercadoria estiver no estabelecimento comercial do vendedor, na cidade de Ribeirão Preto-SP, este local será considerado o da operação, tanto nas vendas internas, para o próprio Estado, como nas operações interestaduais.

Embora inexista legislação específica sobre o tema da tributação sobre o comércio eletrônico, ainda assim, nesse tipo de operação pela rede mundial de computadores, deve ser aplicado o artigo 12, inciso I, da Lei Kandir (Lei

³³ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013, e em FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

³⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 set. 1996. p. 18261. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/portal-legislacao-LC>>. Acesso em: 25 abr. 2013.

Complementar nº 87/96), segundo o qual o fato gerador da obrigação tributária principal do ICMS ocorre com a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor ou fornecedor, ou seja, com a efetiva circulação física do bem, fato gerador do imposto sobre circulação, ou com a verificação da situação jurídica que presuma tal ocorrência, a teor do disposto no art. 116, inciso II, do CTN.

Em termos de alíquotas no comércio eletrônico, visando eliminar ou, pelo menos amenizar a chamada guerra fiscal, foi celebrado um protocolo entre os Estados da federação, no qual ficou pactuado que a parcela do ICMS devido ao Estado de origem será de 7%, para produtos oriundos das regiões Sudeste e Sul, menos o Espírito Santo, ou será de 12% para as mercadorias ou bens provenientes das regiões Centro-Oeste, Norte, Nordeste e o Estado do Espírito Santo.

Já, a parcela devida ao Estado de destino será igual à diferença entre a alíquota interna (7% ou 12%, conforme o caso) e a interestadual.

Relativamente à base de cálculo do ICMS, indiscutivelmente esta é representada pelo valor do bem ou da mercadoria objeto da transação eletrônica.

Relativamente ao imposto de renda, embora ainda *de lege ferenda*, é plausível a incidência do IR sobre a totalidade do rendimento bruto auferido no comércio eletrônico pela pessoa física ou jurídica. Concorrendo no mesmo mercado empresas residentes no país, o não-residente deve ter o direito de ser tributado por seu lucro, em homenagem ao princípio da isonomia em matéria tributária. À ausência de balanço das atividades realizadas no comércio eletrônico, a tributação pelo imposto de renda deve ser feita com base no lucro arbitrado, como nos demais tipos de negócios comerciais.

Em atenção ao princípio da isonomia em matéria tributária, é de suma importância que a legislação preveja a tributação sobre o comércio eletrônico, abandonando o critério da presença física, da legislação atualmente em vigor, e adotando o domicílio do proponente, apurando-se a base de cálculo por arbitramento, já adotada nos EUA e na Zona do Euro.

O problema da territorialidade é um dos assuntos mais polêmicos em termos de tributação do comércio eletrônico, visto que é a partir do critério territorial é que se define a competência em matéria tributária, tanto em relação ao pagamento dos tributos, como em relação à cobrança, como muito bem salientado por Patrícia

Peck³⁵, que cita como exemplo a comercialização de veículos novos pela *internet*, diminuindo a intermediação e baixando custos e despesas.

Segundo a mesma autora³⁶,

Uma das soluções apresentadas é o compartilhamento dos tributos: parte do ICMS é recolhida pela unidade da federação onde se situa a montadora e outra parte pela unidade de onde se origina a compra. Desta forma, os dois Estados continuam a recolher ICMS, como ocorre quando o comprador adquire, na concessionária da esquina, um carro fabricado em outro Estado.

Ainda segundo Patrícia Peck³⁷, a situação fica mais complexa em se tratando da prestação de serviços, pois, corriqueiramente, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), “[...] é cobrado no local onde o serviço é prestado; [...]”

Não sendo possível especificar o local exato da prestação de serviços, o ISSQN deve ser cobrado no município de localização da sede empresarial, segundo a mesma autora³⁸.

Patrícia Peck levanta a seguinte questão³⁹: Tratando-se de empresas virtuais, como se determina a sede da empresa? E responde dizendo que toda empresa possui ou deve possuir registro, onde consta os seus dados, inclusive sua sede.

O próprio regulamento do ISS resolve a questão. O artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, que tem força de Lei Complementar, diz que local da prestação do serviço é o estabelecimento do prestador, ou, na sua falta, o seu domicílio. Tratando-se de construção civil, é o local da prestação de serviço.

1.5 O Comércio Virtual e sua Tributação

Pode-se dizer que a problemática da tributação do comércio eletrônico está intimamente relacionada com o contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, com a premente necessidade de adoção pela Administração Tributária de instrumentos necessários e capazes de evitar fraudes tributárias nas

³⁵ PECK, Patrícia. **Direito digital**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 109.

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid.

³⁹ Ibid.

transações virtuais, sem perder de vista, no entanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como os direitos e garantias fundamentais da pessoa. O crescimento em progressão geométrica do comércio virtual é uma realidade incontestável. A cada dia, multiplicam-se as possibilidades de realização de operações dos mais diversos tipos, mediante o uso de equipamentos informatizados. Cada vez mais, novos serviços ou utilidades vêm sendo oferecidos aos usuários de equipamentos de informática, tanto no âmbito da Internet, como fora dela.

Sob esse prisma, realizar operações com conteúdo econômico, agregando valores 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 operações.

A tributação do comércio eletrônico está ligada ao desenvolvimento econômico e à integração regional, através das tecnologias virtuais, propiciadas pelo avanço da informática e, sobretudo, pela Internet, dinamizando cada vez mais as transações comerciais *online*.

Comércio Eletrônico nada mais é do que uma espécie de negócio jurídico realizado por intermédio através da Internet, açambarcando negociações de compras e vendas de bens, produtos, mercadorias, bem como a prestação de serviços, que também está crescendo muito na Rede Mundial de Computadores.

Segundo Elidie Palma Bifano ⁴⁰, a OCDE traçou diversas diretivas sobre os negócios eletrônicos e suas espécies, dentre a mais importante o comércio eletrônico, definido como o

[...] conjunto de transações comerciais, envolvendo organizações e indivíduos, que são baseadas em processamento e transmissão de dados digitais, incluindo texto, sons e imagens, e que são transmitidas por redes abertas (como a Internet) ou redes fechadas que possuam um portal para redes abertas.⁴¹

⁴⁰ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 274 et seq.

⁴¹ As prestações de serviços de difusão sonora são isentas do ICMS (Convênio ICMS 8/89); as de rádio-chamada (Convênio ICMS 50/01) e de provimento de acesso à Internet têm sua base de cálculo reduzida. Os serviços interestaduais de telecomunicação têm a tributação diferida para o momento em que ocorrer a prestação ao usuário final, observada as condições legais (Convênio ICMS 126/98).

De acordo com a referida autora⁴², a conceituação de comércio eletrônico formulada pela OCDE é bastante abrangente, tendo em vista que o conceito de transações comerciais é muito vasto, abrangendo, além da compra e venda mercantil, propriamente, também a prestação de serviços. Nesse diapasão o CCB deixou de lado o antagonismo outrora ocorrido entre prestação de serviços, que antes era realizada pelas sociedades civis, e comércio, que no passado recente abrangia a indústria, praticado pelas sociedades comerciais, atualmente adotando uma conceituação de atividade economicamente organizada como empresária, não importando de comércio ou prestadora de serviços.⁴³

Assim, de acordo com a sistemática do CCB, a atividade empresária abrange tanto o comércio como a indústria e a prestação de serviços, não mais havendo distinções jurídicas, mas tão somente técnicas e intrínsecas.

Sem desconsiderar a amplitude dos conceitos, pode-se atribuir ao comércio eletrônico como sendo uma expressão que deverá ser utilizada apenas com referência às operações de compras e vendas de bens, tangíveis ou intangíveis. De acordo com a mesma pesquisadora:

O comércio eletrônico desenvolve-se em dois diferentes níveis: 1) B2B (*business to business*) ou outro de redes privadas ou da Internet para efetivar operações entre empresas; 2) B2C (*business to consumer*) ou o uso da Internet para vender produtos e bens a consumidores finais, da mesma forma que um balcão ou catálogo de loja o faria.⁴⁴

Assim, sustenta-se que o comércio virtual pode transmutar-se em uma variada gama de vários tipos de negociações, com a mesma idéia de aproximação dos agentes econômicos e pessoais numa transação, viabilizando compras, vendas e prestações de serviços. Fato notório, hodiernamente o *e-commerce* é realizado tanto por empresas da iniciativa privada, como por empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações públicas e privadas, por autarquias públicas, e, sobretudo, pelos entes da administração pública direta ou centralizada, em ambos

⁴² BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 274 et seq.

⁴³ Veja-se a respeito o Livro II do Novo Código Civil, Do Direito de Empresa, arts. 996 a 1.195.

⁴⁴ BIFANO, op. cit., p. 274-275.

os casos, pela União, Estados-Membros, Municípios e pelo Distrito Federal, valendo-se dos pregões eletrônicos, com intermediações de todas as naturezas, inclusive financeiras. Tanto aqui como alhures, a Administração Pública passou a adotar o sistema de compras virtuais, embora a nossa lei de licitações públicas, de 1993, careça de dedicação específica a respeito. O sistema de transações virtuais apresenta vantagens sobretudo com relação à celeridade do processo, sem perder de vistas os critérios de segurança que outras sistemáticas talvez não possuam. Noticia-se que alguns Estados da Federação aderiram ao sistema *on line* de compras, como é o caso do mais rico Estado da Federação.

Parece-nos que o comércio virtual se nos apresenta como um negócio jurídico caracterizado através de compras, vendas e prestações de serviços que se realizam através de forma virtual e eletrônica, não se confundindo com o próprio acesso à Internet propriamente dito ou com outras operações que através dela se podem processar.

A verdade é que o *e-commerce*, qualquer que seja a espécie jurídica de transação que se realize, apresenta-se bastante eficiente e bem aplicada, trazendo muitas vantagens, sobretudo a diminuição das despesas e custos, bem como aumentando a rapidez das operações comerciais e mercantis, chamando investidores, cortando os atravessadores, que encarecem sobremaneira os preços dos produtos, mercadorias e serviços, reduzindo tempo e distâncias, por meio da tecnologia da informação.

São grandes as probabilidades de êxito nos negócios virtuais, levando-se em conta que o fornecedor muitas vezes terá a possibilidade de potencializar seus contatos e negócios, através de sua exposição na *internet*, deixando de circunscrever-se a meras operações físicas. Desse modo, as operações eletrônicas possibilitam que os contratantes, dos dois polos, estejam posicionados em pontos espaciais distantes, inclusive em países diferentes, o que exige uma análise detalhada de cada situação apresentada do ponto de vista legal. Assim, domiciliados os partícipes do negócio eletrônico em território nacional, aplicar-se-ão à circunstância as regras vigentes no território nacional; domiciliado um dos partícipes fora do território nacional, aplicar-se-ão as regras pertinentes à situação (importação e exportação de bens). O comércio eletrônico sob a modalidade *business to business* ensejou a criação de *marketplaces*,

ou portais na *Web*⁴⁵, voltados à aquisição de produtos e algumas vezes organizados por setores, produtos ou fornecedores, com possibilidade de atender demanda em todo o território nacional ou internacionalmente.⁴⁶

O comércio virtual processa-se através da disponibilização de bens, mercadorias e serviços em mostruários, catálogos ou similares, via *website*⁴⁷. Nesse contexto, o comércio eletrônico amolda-se à figura jurídica prevista no art. 481 do Código Civil, sujeitando-se portanto à tributação pelo ICMS, pela saída dos bens do estabelecimento do vendedor, bem como pela sua entrada no Brasil, no caso de importação. Também é possível a incidência do ISS, na prestação de serviço realizada através da *internet*, por exclusão, ou seja, quando não for o caso de incidência do ICMS.

Conforme a prática, a realização de certo negócio jurídico de caráter econômico fatalmente acarreta a obrigatoriedade da incidência de determinado tributo. No comércio eletrônico, essa concretude existe com a mera circulação de mercadoria ou com a prestação de serviço, ambos de forma virtual, desde que haja conteúdo econômico (compra e venda e prestação de serviços), com a finalidade lucrativa, condição *sine qua non* para a cobrança do tributo.

Há mais de uma década, ou seja, desde os anos de 2000 e 2001, que a questão sobre a Tributação sobre o Comércio Eletrônico vem sendo discutida, seja em Congressos, Conferências, Seminários, seja em livros e periódicos, porém, as soluções ainda não vieram a contento nos dias atuais.

As grandes questões sobre o tema que ainda se põem em debate são:

1) A definição de Estabelecimento Comercial para fins de Tributação sobre o Comércio Eletrônico, ou seja, mais precisamente, se os sites disponibilizados pela rede mundial de computadores que hospedam os serviços de ofertas, vendas de mercadorias e produtos e de prestações de serviços, são

⁴⁵ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 276, segundo o qual é o “Conjunto de documentos interligados em um sistema de hipertexto. O usuário acessa a *Web* através de uma *home page* ou documento destinado a funcionar como ponto de partida em um sistema de hipertexto. (*Dicionário de Informática*, Microsoft, pág. 765).”

⁴⁶ *Ibid.*, p. 275-276.

⁴⁷ apud BIFANO, op. cit., p. 276, segundo o qual é o “Grupo de documentos http relacionados e arquivos associados, scripts e bancos de dados que residem em um servidor HTML, na WWW (*World Wide Web* ou conjunto totalmente interligado de documentos em hipertexto que residem nos servidores http do mundo todo). (*Dicionário de Informática*, Microsoft, pág. 773).”

considerados ou podem ser equiparados a Estabelecimentos Comerciais ou de Prestação de Serviços, para fins de incidência do ICMS ou do imposto sobre serviços (ISS) e, quem sabe, do programa de integração social (PIS), da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), de contribuições previdenciárias e até mesmo do imposto de renda incidente sobre as pessoas jurídicas (IRPJ) ?

2) Outra questão importantíssima é a atinente em se saber qual o momento e local exatos da ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal, relativamente à incidência do Tributo sobre o Comércio Eletrônico, principalmente do ICMS. Será que é o momento da celebração do negócio jurídico pela *internet*, conforme sustentam uns? Ou será que é o momento da emissão da nota fiscal eletrônica, com a efetivação do negócio? Ou será ainda que é o momento da saída física da mercadoria ou do produto do estabelecimento comercial do fornecedor, no caso da cobrança do ICMS, ou o momento da prestação do serviço, para fins de incidência do ISS, quando for o caso, conforme sustentam outros?

Como fica ainda a questão da Tributação do Comércio Eletrônico Internacional, quando o Estabelecimento Comercial ou a Empresa encontra-se fisicamente instalada em um país e o seu site de hospedagem de suas ofertas de mercadorias, produtos e serviços está disponibilizado para acesso em outro ou outros países, e a aquisição desses produtos ou serviços efetivamente ocorra em outro ou outros países ?

Questão tormentosa ainda, inclusive objeto de proposta de emenda constitucional, é em se saber a qual Estado da Federação será devido o ICMS ? Como fica a questão no caso do Comércio Eletrônico Internacional ? A qual país será devido o Tributo ? E no caso da incidência do ISS, na prestação de serviços de forma eletrônica, a qual Município será devido o Tributo ?

Na verdade, ainda não se chegou a um consenso e os problemas da tributação estão surgindo de forma vertiginosa, pois, o comércio eletrônico está crescendo em progressão geométrica, tanto aqui como alhures.

Apenas para se ter uma pequena idéia da dimensão atual do Comércio Eletrônico, este, somente no Brasil, faturou cerca de R\$ 81,6 milhões de reais em apenas um dia depois do Natal do final de 2012, mais precisamente no dia

26/12/2012, na chamada Segunda Edição do “The Boxing Day” brasileiro, que, sobretudo, ocorreu no Estado de São Paulo, movimentando em torno de R\$ 81,6 milhões de reais, somente nas transações do *e-commerce*, valor 39% superior à sua primeira edição, do final de 2011, isto apenas na quarta-feira o dia 26/12/2012 ⁴⁸.

Portanto, a questão é de grande complexidade e exige um tratamento próprio, com legislação específica, que ainda não existe. A legislação comum, do CTN, dos Regulamentos do ICMS, do ISS, do PIS, da COFINS, do IRPJ, não é apropriada para ser aplicada ao Comércio Eletrônico, a não ser de forma transitória e paliativa, até o surgimento da legislação específica, para evitar a sonegação fiscal e a perda de arrecadação por parte dos entes públicos tributantes.

De acordo ainda com a *e-bit*, especializada em informações do comércio eletrônico, a data (26/12/2012) registrou exatos 201.573 pedidos via *internet*, e o *ticket* médio ficou em R\$405,00 reais ⁴⁹.

3) Ademais, na prática, em determinadas transações virtuais, ainda não se sabe se incide o ICMS ou o ISS, relegando a segundo plano conceitos tributários elementares previstos na legislação básica, que é o CTN, e também nos Regulamentos do ICMS e do ISS, como por exemplo as definições legais de produtos, mercadorias e serviços, para a delimitação da incidência de um ou de outro imposto.

4) Será que a comunicação através dos instrumentos de radiodifusão de sons e imagens devem ser tributados pelo ICMS, enquadrando-se no conceito de transações virtuais? Há vozes que dizem que não, como a do magistério de Ives Gandra da Silva Martins⁵⁰, para quem a mera comunicação através dos equipamentos de radiodifusão de sons e de imagens não é passível de Tributação, sendo necessário para tanto a efetiva prestação de serviços de comunicação, para a incidência de tributo.

5) Outra questão crucial é a de se saber se a mera disponibilização pela *internet* de *downloads* de programas de *software* por si só é passível de

⁴⁸ REAJUSTE real do mínimo foi de 70,49% desde primeiro ano do governo Lula. 27 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.economia.uol.com.br/ultimasnoticias/infomoney/2012/12/27>>. Acesso em 27/12/2012.

⁴⁹ FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação da internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Tributação da internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais : Centro de Extensão Universitária, 2001. (Pesquisas tributárias: nova série, n. 7). p. 44-45.

Tributação pelo ICMS ? Aí dependerá. Segundo o escólio de Marco Aurélio Greco⁵¹, a mera disponibilização através da *internet* de *downloads* de programas de *software* por si só não enseja a incidência de qualquer tributo, sobretudo do ICMS, principalmente quando tal disponibilização for a título gratuito. Porém, quando o *software* for disponibilizado na “prateleira eletrônica” do site, para ser adquirido a título oneroso pelo interessado, em havendo tal operação, indiscutivelmente a mesma será passível de tributação, a nosso ver, pelo ICMS. Da mesma maneira, a disponibilização pela *internet* a título oneroso de serviço de *downloads* de programas de informática, indubitavelmente será passível de tributação, segundo alguns, pelo ISS, embora haja controvérsias.

6) Questão relevante também é a respeito das dificuldades encontradas pelo Poder Público Tributante relativamente à fiscalização, arrecadação e cobrança dos tributos incidentes sobre o Comércio Eletrônico. Entendemos que no momento o Fisco de um modo geral não está preparado tecnologicamente para enfrentar tal problema, necessitando para tanto de maciços investimentos em tecnologia da informação e de desenvolvimento de *softwares* e de programas apropriados para identificação dos fatos geradores, dos momentos e dos locais de suas ocorrências, identificação dos sujeitos passivos e inclusive dos sujeitos ativos, para o estabelecimento das competências tributárias.

Portanto, a questão é de grande complexidade e exige um tratamento próprio, com legislação específica, que ainda não existe. A legislação comum, do CTN, dos Regulamentos do ICMS, do ISS, do PIS, da COFINS, do IRPJ, não é apropriada para ser aplicada ao Comércio Eletrônico, a não ser de forma transitória e paliativa, até o surgimento da legislação específica, para evitar a sonegação fiscal e a perda de arrecadação por parte dos entes públicos tributantes.

Equivocadamente, muitas pessoas imaginam o Comércio Eletrônico levando-se em consideração apenas a incidência do ICMS, como se fosse o único tributo incidente para tal tipo de negócio jurídico, esquecendo-se de outros tributos que possam incidir, como é o caso do ISS, incidente na prestação de serviços que não sejam tributados pelo ICMS, esquecendo-se também de outros tributos que possam incidir ainda que de forma reflexa, que é o caso do PIS, COFINS, CSLL e IRPF e IRPJ.

⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 146.

As operações realizadas via comércio eletrônico já estão sendo utilizadas pelas Administrações Tributárias, no Brasil, para rastrear os rendimentos e os bens das pessoas, tanto físicas, como jurídicas.

Justamente é nesse contexto que está a tributação reflexa nas operações *on-line*. De acordo com o volume financeiro de transações financeiras e comerciais realizadas pela Internet, é possível que as autoridades fazendárias detectem indícios de rendimentos obtidos e não declarados, para fins de incidência de imposto sobre a renda, bem como para coibir a prática de lavagem de capitais, cruzando as diversas informações que circulam pela rede mundial de computadores com os bancos de dados existentes, tanto públicos como privados, sobretudo de cartórios, instituições bancárias, seguradores, financeiras etc..

Assim, a tributação reflexa, diferentemente da tributação direta com as incidências do ICMS e do ISS, consiste em saber se, de acordo com o comércio eletrônico ou virtual, possa ocorrer a incidência de outros tributos, conforme as informações que transitam pela internet, como o PIS, a COFINS, a CSLL, o IRPF/IRPJ e Contribuições para a Seguridade Social. Muitas vezes a pessoa física ou a pessoa jurídica está deixando de recolher um ou mais desses tributos, sendo como base nas informações obtidas no comércio eletrônico é que se detecta se incide ou não os demais tributos e se a pessoa física ou jurídica está ou não praticando sonegação e/ou evasão fiscal.

Assim, a tributação sobre o comércio eletrônico se apresenta como um importante instrumento de fiscalização e cobrança dos tributos, tanto das pessoas físicas, como das pessoas jurídicas, facilitando sobremaneira o trabalho de fiscalização das autoridades fazendárias. Resta saber se o Fisco está preparado para esse novo desafio, do ponto de vista da tecnologia da informação. Relativamente à Receita Federal do Brasil, parece que sim. Ainda não se sabe do ponto de vista prático, se as Secretarias da Fazenda Estaduais, Distrital e Municipais estão adaptadas para esse novo contexto. Ao que parece, ainda não estão preparadas.

1.6 Transações Virtuais

De modo geral, existe um considerável aumento nas relações virtuais no mundo de hoje, em especial através de e-mails pela rede mundial de computadores, que é utilizada como meio de comunicação. Há também as transações bancárias eletrônicas, inclusive *on-line* e em tempo real, como a TED, o antigo DOC bancário, assim como as mais diversas transações nas bolsas de valores, tanto aqui como alhures, remessas de numerários e de ativos financeiros, inclusive de um país para outro. Hoje em dia, pode-se realizar operações e transferências financeiras pela *Internet*, através de *internetbanking*, do *homebanking*, inclusive entre países diferentes. Pode-se pagar tributos pela internet, licenciar veículos, tirar passaporte, agendar consultas etc.. Enfim, pode-se realizar uma infinidade de atividades pela *internet*, sem precisar sair de casa, do escritório, da empresa ou do trabalho, evitando ou diminuindo o dispêndio de tempo, dinheiro, combustível e energia. Tais atividades, num passado recente, somente poderiam ser realizadas pessoalmente ou por interposta pessoa.

O que interessa e está ganhando cada vez mais espaço é o chamado comércio eletrônico ou virtual, através do qual pessoas físicas e jurídicas adquirem bens, produtos e contratam serviços através da *internet*, por intermédio dos sites de compras coletivas e também através das redes sociais, que estão disseminando pelo país, como o *Facebook*, o *Twitter* e o *Orkut*, estes dois últimos em franco desuso.

O chamado *e-commerce* nada mais é do que o comércio eletrônico ou virtual, em que empresas montam seus *sites* de compras coletivas, para que as pessoas físicas e jurídicas possam adquirir tais bens, produtos e serviços, sem precisar sair de suas casas ou de seus estabelecimentos comerciais, industriais ou de prestação de serviços.

O Poder Público também tem utilizado com frequência progressiva a rede mundial de computadores para Licitações, sobretudo na modalidade de pregão eletrônico, tanto para contratar serviços e adquirir bens e produtos, como para alienar seus bens.

Até mesmo as montadoras de veículos, pela *internet*, vendem automóveis, sobretudo populares e com desconto.

Grandes redes de supermercados, hipermercados, farmácias, lojas de materiais de construção e ferragens, empresas de autopeças, inclusive prestadores de serviços, dentre vários outros segmentos, têm aderido a essa nova modalidade de comércio, que é o virtual ou eletrônico.

É um caminho sem volta. A tendência é o aumento, em progressão geométrica, dessa nova modalidade de comércio, sobretudo em decorrência da disseminação da internet, inclusive nas camadas economicamente menos abastadas da população.

Para amenizar problemas de segurança na rede, em função do comércio eletrônico, é imperioso o desenvolvimento de tecnologias para atenuar fraudes que ameaçam os negócios virtuais, conforme salientado por Antônio de Loureiro Gil⁵².

1.7 Territorialidade e Competência Tributária no Comércio Eletrônico

Conforme o local da ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal, ter-se-á a definição da territorialidade e da competência tributária. Porém, essa questão não é tão simples em se tratando do Comércio Eletrônico, virtual, pois, nesse contexto, há transações internacionais, envolvendo mais de um país, inclusive de diferentes blocos econômicos. Há também transações envolvendo mais de um Estado da Federação, no mesmo país. E ainda operações envolvendo mais de um Município, e até mesmo localizados em Estados diversos, em se tratando de serviços prestados de forma virtual, inclusive passíveis da incidência do ISS.

A questão da territorialidade e da competência tributária para fins de incidência de determinado tributo no âmbito do comércio eletrônico é de suma importância, não apenas para a verificação de qual ente tributante tem legitimidade para a fiscalização, cobrança e arrecadação do tributo, mas também para se evitar a bitributação, ou seja, a cobrança do mesmo tributo por mais de um ente político tributante, que é um fenômeno ilegal e inconstitucional, sobretudo em se tratando do Comércio Eletrônico Internacional, em que é bastante possível a ocorrência do chamado *bis in idem* na cobrança de tributo, além de ensejar dúvidas ao contribuinte

⁵² GIL, Antônio de Loureiro. **Fraudes informatizadas**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1999. p. 43-46.

em saber com exatidão qual país tem a competência para cobrar o tributo, o que poderia demandar inclusive a propositura de uma Ação de Depósito Judicial do tributo devido quando houver dúvidas intransponíveis de qual ente público tributante tem legitimidade para receber o tributo. Para a definição da territorialidade e da competência em matéria de tributação sobre o comércio eletrônico, é importante levar em consideração a noção de estabelecimento comercial e de domicílio tributário, tanto com relação à incidência do ICMS, como do ISS, segundo Greco⁵³.

1.8 Tributos incidentes sobre o Comércio Eletrônico.

Basicamente, os tributos incidentes sobre o Comércio Eletrônico são: o ICMS, de competência Estadual e que se nos apresenta como o principal, dentre os demais, e o ISSQN, de competência dos Municípios.

Hodiernamente, já se vislumbra no cenário tributário brasileiro a real e concreta possibilidade de cobrança de outros impostos sobre o chamado Comércio Eletrônico ou *e-commerce*, ainda que de forma reflexa, como o PIS, a COFINS, Contribuições Previdenciárias e até mesmo o IRPJ/IRPF, conforme o site disponibilizado na *internet* que ofereça produtos, mercadorias ou serviços a título oneroso, pertença a uma pessoa jurídica ou a uma pessoa física, conforme o caso.

No entanto, o mais comum é a incidência do ICMS, e eventualmente do ISSQN, sobre as transações envolvendo o Comércio Eletrônico Virtual.

1.8.1 O ICMS e o ISSQN no Comércio Eletrônico

Como se viu, basicamente os impostos incidentes sobre o Comércio Eletrônico são o ICMS e o ISS, sobretudo o primeiro.

Embora se tenha discorrido sobre a possibilidade de incidência de outros Tributos sobre o Comércio Eletrônicos, como o PIS, a COFINS, Contribuições Previdenciárias, Taxas, e até mesmo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, abordar-se no presente trabalho, tão somente a respeito da incidência do ICMS e do ISS sobre o Comércio Eletrônico Virtual, com ênfase ao

⁵³ GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento tributário e sites na internet; in LUCÇA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto et al. (Coord.). **Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2000. p. 301-302.

primeiro, ou seja, o ICMS, visto que os demais (PIS, COFINS, Contribuições Previdenciárias, Taxas e até mesmo o IRPJ/IRPF) são de incidências bastante discutíveis e duvidosas, que envolveriam outras questões, como Faturamento, Receita Bruta Operacional, Fiscalização e Poder de Polícia, e Renda ou Proventos de Qualquer Natureza, Faturamento etc, questões essas que fugiriam do escopo desta pesquisa.

1.8.2 O Estabelecimento Virtual e o ICMS

O que podemos entender como *estabelecimento virtual* para fins de incidência do ICMS ?

O conceito jurídico é vago e indeterminado, devendo recorrer à Teoria dos Conceitos Jurídicos Indeterminados, de Karl Larenz⁵⁴, através de sua interpretação construtivista, visto que não há qualquer lei definindo o que vem a ser *estabelecimento virtual*.

Nesse diapasão, seguindo a linha de raciocínio de Larenz, através da hermenêutica construtivista, abordada em sua obra citada, pode-se chegar a um conceito de *estabelecimento virtual*, já que não há qualquer lei definindo tal instituto.

Através da junção do conceito de Estabelecimento Comercial com a palavra *Virtual*, da tecnologia da informação, pode-se conceituar *estabelecimento virtual* como sendo aquele espaço, não físico, ou seja, alocado através de um site de amplo e público acesso a qualquer interessado, hospedado na Rede Mundial de Computadores, oferecendo bens, produtos, mercadorias e serviços, que possam ser adquiridos, consumidos e contratados de forma eletrônica, através da *Internet*, por qualquer interessado que esteja habilitado para tanto.

Eis aí um conceito de *estabelecimento virtual*.

E, assim sendo, o *site* hospedado na *internet* para oferecimento, a título oneroso, de bens, produtos, mercadorias e serviços a quaisquer interessados, *a contrario sensu*, tranquilamente se equipara a estabelecimento comercial, para fins de incidência de tributos sobre o comércio eletrônico virtual, mesmo que seja disponibilizado por uma pessoa física.

⁵⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de Hermânio A. Carvalho. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 78.

1.8.3 Momento da ocorrência do Fato Gerador dos Tributos incidentes sobre as Operações de Venda e Compra realizadas através da Rede Mundial de Computadores

Questão tormentosa é a relativa ao do momento da ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre o comércio eletrônico e virtual.

Será que o fato gerador se dá com a compra do bem ou da contratação do serviço ou será que sua ocorrência se verifica com a saída física do produto do estabelecimento, ou com a prestação do serviço contratado, ou com o pagamento desse bem ou produto ou com o pagamento do serviço prestado, ou ainda com a emissão da nota fiscal eletrônica de venda do produto ou de prestação de serviço ?

São questões importantes, merecendo uma atenção redobrada, pois o que está em jogo é o interesse do ente público tributante em cobrar e arrecadar o que é devido ao Estado, de acordo com a ocorrência dos fatos geradores.

Segundo a legislação do ICMS, o fato gerador para a incidência desse imposto ocorre com a circulação física de mercadorias, ou com a situação jurídica (art. 116, inciso II, do CTN) e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior⁵⁵.

Nesse sentido, no âmbito do comércio eletrônico e virtual, o ICMS incide não apenas com a circulação física da mercadoria ou com a prestação do serviço, neste último caso quando sujeito à incidência do ICMS, mas também com a chamada situação jurídica (art. 116, inciso II, do CTN), que, presumivelmente se dá com o pagamento do preço do bem e com a emissão da nota fiscal eletrônica de venda da mercadoria, bem como com a emissão da nota fiscal eletrônica de prestação de serviço, pois, caso contrário, o fisco não teria parâmetro de fiscalização para saber se realmente ocorreu o fato gerador para a incidência do ICMS, com a aquisição do bem ou com a prestação do serviço sujeito à incidência desse imposto, quando for o caso. De outra forma, as autoridades fazendárias teriam uma enorme dificuldade na fiscalização e cobrança do imposto incidente sobre as operações do *e-commerce*.

⁵⁵ Art. 155, inciso II. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/portal-legislacao>>. Acesso em: 15 dez. 2012.

O mesmo raciocínio também se aplica no caso de incidência do ISS, quando for o caso. Para os serviços não compreendidos no campo de incidência do ICMS, para os quais haverá a possibilidade de incidência do ISS, na prática, o momento para aferição da ocorrência do fato gerador do ISS presumivelmente é o da emissão da nota fiscal eletrônica de prestação de serviço não compreendido no campo de incidência do ICMS, embora a legislação comum dizer que esse momento é o da efetiva prestação do serviço, portanto, *a contrario sensu*.

Conquanto minoritário esse entendimento, não se pode esquecer que a legislação tributária exige, mesmo que a título de obrigação acessória, que a mercadoria somente pode circular se estiver acompanhada da correspondente nota fiscal, sob pena de multa e de apreensão dessa mercadoria eventualmente desacompanhada de nota fiscal, sem prejuízo da obrigatoriedade do pagamento do imposto devido, corrigido monetariamente e com os acréscimos legais, com exceção da situação prevista no art. 116, inciso II, do CTN, que versa sobre a situação jurídica como necessária para a ocorrência do fato gerador.

Como não há legislação específica no Brasil sobre tributação incidente no comércio eletrônico, sobretudo com relação ao momento exato da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, parece razoável aplicar a sistemática do art. 116, inciso II, do CTN, sobretudo, com relação às normas anti-elisão e ao planejamento tributário, segundo Gilberto de Castro Moreira Júnior⁵⁶, que sustenta o regime de transparência fiscal, em matéria de tributação internacional, com a finalidade de não utilizar países com tributação favorecida como forma de se esquivar da tributação, por parte do país da residência da empresa-mãe.

1.9 A Internet como meio de universalização do Comércio Eletrônico

O comércio eletrônico somente é viável do ponto de vista prático graças à existência da rede mundial de computadores.

É o velho dilema. O que surgiu primeiro, a *internet* ou o comércio eletrônico?

Sem internet haveria comércio eletrônico ?

⁵⁶ MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP, 2006. p. 131-141.

Nem mesmo quem inventou a *internet*, na década de 70, vislumbrou a possibilidade de vir a criar e fomentar o comércio eletrônico e virtual. Ou será que o exército Norte-Americano, auxiliado pela Agência Espacial Norte Americana (NASA) e pelo Pentágono, na década de 70, em plena Guerra do Vietnã, ao lançar os primeiros embriões do que hoje se conhece como *Internet*, teve a intenção de criar e desenvolver essa tecnologia para o comércio eletrônico e virtual? É óbvio que não.

A finalidade única do exército Norte-Americano, ao lançar as bases da *Internet*, na década de 70, foi para fins meramente bélicos, como hábil instrumento de comunicação entre os grupamentos de soldados combatentes e o Pentágono, em plena Guerra do Vietnã.

O que era para ser apenas um inteligente meio de comunicação entre os soldados combatentes do exército norte-americano, acabou se tornando o meio mais eficaz, econômico, rápido e popular, de comunicação entre os povos do planeta Terra, quase sempre *on-line* e em tempo real.

Com o passar dos anos e a popularização da *Internet*, o comércio, como meio de trocas de bens, produtos e serviços, ganhou um forte aliado, que é o intercâmbio comercial através da rede mundial de computadores.

Nesse contexto, a *internet* passou a ser um meio rápido, eficiente, confiável e econômico de se realizar transações comerciais e empresariais, estreitando os laços econômicos entre os povos das nações.

Quem imaginaria isso há duas décadas?

O comércio eletrônico e virtual veio para ficar. Não há volta.

Povos do mundo inteiro realizam trocas comerciais pela *internet*. Cada vez mais o comércio eletrônico e virtual está ganhando espaço.

Universalmente, bilhões de reais, dólares, euros, ienes, libras, pesos etc, circulam comercialmente pela rede mundial de computadores ou *internet*, graças à sua versatilidade, rapidez, economia e desburocratização.

Portanto, cada vez mais, o comércio eletrônico e virtual está se universalizando, quebrando fronteiras e barreiras, antes intransponíveis.

1.10 Responsabilidade Tributária no Comércio Eletrônico

De modo geral, segundo Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior⁵⁷ e o próprio CTN, no seu art. 128, responsabilidade tributária significa a atribuição legal e de modo expresso da responsabilidade do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este supletivamente o cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

A atribuição de responsabilidade tributária somente pode ser imposta por lei e de maneira expressa. É corolário do princípio da estrita legalidade em matéria tributária ou da tipicidade cerrada ou fechada da norma tributária.

A responsabilidade tributária é atribuída a outra pessoa, que não o próprio contribuinte, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Pode ser total ou parcial, atribuindo-a supletivamente ao contribuinte.

O art. 129 do CTN contempla a hipótese da responsabilidade tributária por sucessão, quando o terceiro responde pelos débitos tributários do contribuinte anteriormente à sucessão, assim como em relação aos débitos apurados ou lançados posteriormente à sucessão, porém, resultante de fato gerador anterior à aludida sucessão, conforme Luiz Emygdio⁵⁸.

No caso de sucessão imobiliária, os créditos tributários relativos a impostos sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, subrogam-se na pessoa dos adquirentes, exceto se constar do respectivo título a prova de sua quitação.

Obrigatoriamente, o terceiro, com responsabilidade tributária, tem que estar vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária.

No caso de arrematação de imóvel em hasta pública, a sub-rogação do adquirente, relativamente aos tributos que oneram o bem, ocorre sobre o respectivo preço da arrematação.

A hipótese legal de responsabilidade pessoal dos sucessores está enunciada no art. 131, I, do CTN, segundo o qual o adquirente ou remitente é

⁵⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1993. p. 344.

⁵⁸ Ibid., p. 345.

pessoalmente responsável pelos tributos que oneram os bens adquiridos ou remidos, aplicando tal regra tanto aos bens móveis como imóveis.

O cônjuge meeiro é responsável, juntamente com o sucessor a qualquer título, pelos tributos devidos pelo falecido até a partilha ou adjudicação, responsabilidade essa limitada ao seu quinhão. É a chamada sucessão *causa mortis*, nos termos do art. 131, II, do CTN, segundo o qual, os herdeiros responderão até as forças da herança.

O espólio é responsável pelos créditos tributários devidos pelo falecido até a data da abertura da sucessão, nos termos do art. 131, III, do CTN.

É também prevista a hipótese legal da responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado, resultante de fusão, cisão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, responde pelos créditos tributários que forem devidos até a data do ato, provenientes das pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, cindidas, transformadas ou incorporadas, nos termos do art. 132 do CTN. A mesma responsabilidade se aplica no caso de extinção de pessoa jurídica de direito privado, na hipótese em que houver continuidade do sócio remanescente, ou seu espólio, através da mesma ou de outra razão social, ou através de firma individual, no exercício da atividade, conforme o art. 132, § único, do CTN.

O adquirente de fundo de comércio ou do estabelecimento comercial, industrial ou profissional adquirido, responde pelos tributos devidos até a data do ato, se continuar explorando tal atividade, sob a mesma ou outra razão social ou firma individual, segundo Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior⁵⁹.

A responsabilidade do adquirente poderá ser integral ou subsidiariamente com o alienante. Será integral, caso o alienante cesse a exploração da atividade, comércio ou indústria. Noutro giro, a responsabilidade do adquirente será subsidiária com o alienante, caso este continue a explorar a atividade, ou, no prazo de seis meses da alienação, comece a exercer nova atividade no mesmo ou em outro ramo profissional, industrial ou comercial.

Assim, segundo Luiz E. F. Rosa Júnior⁶⁰,

[...] a responsabilidade do adquirente será exclusiva ou subsidiária com o alienante, dependente do comportamento deste, pelo que se o

⁵⁹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1993. p. 347.

⁶⁰ Ibid., p. 348.

mesmo alienante cessar a exploração ou só reiniciá-la ou iniciar nova atividade após seis meses da data da alienação, o adquirente responderá exclusivamente pelas obrigações tributárias,

conforme exegese do art. 133 do CTN.

O art. 134 do CTN contempla as hipóteses legais de responsabilidade tributária de terceiros, dispondo que, na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, com ele respondem solidariamente, nos atos em que intervierem, bem como pelas omissões de que forem responsáveis: 1- os pais, pelos tributos devidos pelos filhos menores; 2- curadores e tutores, pelos tributos devidos pelos seus curatelados e tutelados; 3- administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes últimos; 4- inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; 5- o síndico, o comissário e o administrador judicial, pelos tributos devidos pela massa falida, pela concordatária e pela empresa em recuperação judicial; 6- tabeliães, escrivães e outros serventuários de ofício, em função dos tributos devidos sobre os atos por eles praticados, ou praticado perante os mesmos, em razão do seu mister; e 7- os sócios, na hipótese de liquidação da sociedade de pessoas. Segundo salienta Luiz Emygdio⁶¹, a responsabilidade das pessoas tratadas no art. 134 do CTN, somente ocorrerá se tais pessoas tenham “[...] interferido no ato tributável ou tenham se omitido de modo a determinar a cobrança do tributo e se não houver” a possibilidade da administração tributária obter o crédito tributário do contribuinte.

A responsabilidade tributária pessoal das pessoas que tenham agido com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, está prevista no artigo 135 do CTN, alcançando as pessoas constantes no art. 134 do mesmo diploma legal, bem como os mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. É a chamada *responsabilidade por substituição*, segundo Luiz Emygdio⁶², em que o terceiro substituirá o sujeito passivo direito, “[...] no cumprimento da obrigação tributária principal.”

A responsabilidade pessoal somente ocorrerá se o ato tiver sido praticado com excesso de poderes ou por infração à legislação tributária.

⁶¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1993. p. 348.

⁶² Ibid., p. 349.

A responsabilidade por infrações à legislação tributária está contemplada nos artigos 136 a 138 do CTN, sendo de natureza objetiva, independentemente, portanto, da intenção do agente de lesar o Fisco, bem como independentemente da natureza, efetividade e extensão dos efeitos da conduta. Mesmo que não haja prejuízo à administração tributária, o sujeito responde pela infração cometida.

Se a infração cometida pelo agente for capitulada na lei penal como crime ou contravenção penal, ele responde pessoalmente, assim como nas hipóteses de ocorrências de infrações, cuja definição, o dolo seja específico, caracterizando-se como elementar do tipo penal, conforme preconiza o art. 137 do CTN. Sendo assim, somente o infrator responde, pois a sua responsabilidade é pessoal, não se podendo atribuir, na sua falta, ao espólio, nem a seus herdeiros e sucessores, a penalidade pecuniária relativa à conduta fraudulenta do falecido. Porém, o tributo poderá e deverá ser cobrado do espólio ou dos herdeiros e sucessores do *de cuius*.

O mesmo tipo de responsabilidade pessoal do agente ocorrerá, relativamente às infrações praticadas com dolo, se ele praticar atos contrários ao seu mandante, preponente ou empregador, ou ainda “contra pessoas jurídicas de direito privado, das quais seja diretor-gerente ou responsável.”, conforme nos preleciona Luiz Emygdio⁶³. Tendo o agente atuado com abuso de representação, almejando dolosamente provocar prejuízos ao representado, o Fisco deverá responsabilizar o agente causador, e não o contribuinte.

No caso de denúncia espontânea, antes de iniciado qualquer procedimento de fiscalização relacionada à infração cometida, o responsável por sucessão ou o terceiro, bem como o próprio contribuinte, confessa a infração perpetrada, reconhecendo-a, e, se for o caso, efetua o pagamento do débito tributário devido, acrescido dos juros, bem como promove o depósito do valor devido, a responsabilidade pela infração será excluída, segundo Emygdio⁶⁴.

Assim, o comércio eletrônico, no âmbito da responsabilidade tributária, apresenta-se como qualquer outro, com algumas nuances e peculiaridades, conforme se verá.

⁶³ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1993. p. 351.

⁶⁴ Ibid.

Em matéria de comércio eletrônico, a responsabilidade tributária indubitavelmente é do *site* hospedado na *Internet*, que oferece aos interessados, a título oneroso, as mercadorias e serviços disponibilizados na rede mundial de computadores.

O recolhimento do imposto, sobretudo do ICMS e eventualmente do ISS, é de responsabilidade do *site* hospedado na *internet*, oferecendo onerosamente mercadorias e serviços aos interessados adquirentes ou contratantes.

A grande questão que se coloca é a relativa em saber se o provedor de acesso à *internet* possui responsabilidade tributária relativamente ao comércio eletrônico ?

A resposta dependerá.

Relativamente às mercadorias comercializadas e serviços prestados por empresas e pessoas físicas que têm os seus *sites* hospedados e utilizam os serviços do provedor de acesso à *internet*, este último não terá qualquer responsabilidade tributária.

Porém, relativamente aos serviços prestados pelo provedor de acesso à *internet*, disponibilizando a seus clientes os serviço de acesso à rede mundial de computadores, em relação a esses serviços de acesso à *internet* o provedor terá responsabilidade tributária.

Já os consumidores adquirentes de mercadorias e serviços através da *Internet* provavelmente suportarão os ônus tributários dessas operações, embora não sejam responsáveis tributários por ditas transações comerciais, pois quem deve recolher o imposto devido é a pessoa física ou jurídica responsável pelo *site* hospedado na *internet*, assim como os provedores de acesso relativamente aos serviços de comunicação prestados a seus clientes e usuários.

1.11 O comércio eletrônico de bens intangíveis

Grosso modo, o comércio eletrônico de bens intangíveis está basicamente voltado para o comércio de bens digitais, bem como, a realização de operações voltadas para a prestação de serviços e tarefas através da *internet*, sobretudo em relação à prestação dos serviços de comunicação, como telefonia fixa e móvel, bem como serviços de provimento de acesso à *internet*, sobretudo através

do oferecimento de sistemas de banda larga, redes *wi-fi*, *websites*, *webdesigners*, bem como a radiodifusão sonora e de imagens. Tratam-se de bens intangíveis ou mesmo imateriais, operacionalizados eletronicamente, muitas vezes até pela *internet*.

A diferença básica em relação ao comércio eletrônico de bens tangíveis é que, neste último caso, o consumidor adquire um bem material através da rede mundial de computadores, recebendo-o fisicamente em seu endereço real. Já, o comércio eletrônico de bens intangíveis está mais voltado para a prestação de serviços de forma eletrônica e até mesmo pela *internet*, sobretudo serviços de comunicação, como telefonia fixa e móvel, provimento de acesso à *internet*, bem como os mais variados tipos de serviços prestados através da rede mundial de computadores, como serviços jurídicos, como orientações e confecção de contratos, serviços contábeis, na área da engenharia e da arquitetura, consultoria empresarial etc, ou seja, uma infinita gama de serviços prestados através da rede mundial de computadores.

Não se pode esquecer que, muitas vezes, a forma ou maneira de tributação também pode mudar. Por exemplo, no caso do comércio eletrônico de bens tangíveis, normalmente incide o ICMS, assim como na prestação de serviços de comunicação, como na telefonia fixa e móvel, que também incide o referido imposto, em suas operações.

Já, em outros casos de prestação de serviços pela *internet*, como nos serviços jurídicos, contábeis, de auditoria, de consultoria, de engenharia etc., embora não incida o ICMS, nestes casos, perfeitamente poderá incidir o programa de integração social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS).

Agora, em todos os casos, de forma indireta ou reflexas, poderá ocorrer a incidência de outros tributos, como o IRPJ/IRPF, IOF, II, IE, IPI, CSSLL, etc.

Relativamente ao comércio eletrônico de bens digitais, via rede mundial de computadores, operacionaliza-se através da mesma maneira adotada para a comercialização das mercadorias em geral. O vendedor oferece seus serviços e produtos, disponibilizando eletronicamente e de maneira *on line* um catálogo de tais bens intangíveis ou digitais, mais conhecidos como *softwares*.

Software nada mais é do que um programa de computador ou um conjunto de instruções que um computador pode entender ou processar. Há *softwares* básicos, que controlam o funcionamento do computador, *softwares* chamados aplicativos, para a execução de tarefas variadas, como planilhas, processadores de textos, banco de dados etc..

A comercialização de determinados *softwares* permite o uso de aplicativos pelo adquirente, proibida qualquer forma de duplicação e cópia. Já, a comercialização de *softwares* conhecidos como *master*, o vendedor autoriza o adquirente a copiar o programa, através de contrato de cessão de direitos de uso ou licença. Nos dois casos tem-se o *download*, que nada mais é do que a “operação de transferência da cópia de um arquivo, de um computador remoto para outro computador, por meio de rede ou *modem*”.

O *software* é um bem imaterial, integrado por informação, e, segundo Guilherme Cezaroti⁶⁵, “*não pode ser considerado mercadoria. O titular de seu direito de uso cede ou licencia este direito para terceiros.*”

Porém, o próprio Guilherme Cezaroti ressalta que, se existe suporte físico, isto é, na hipótese em que os dados que compõem o *software* forem “[...] licenciados mediante a utilização de um suporte físico, [...] pode ser tributado pelo ICMS”, pois se trata de acessório do *software*, estando a venda⁶⁶.

⁶⁵ CEZAROTI, Guilherme. Breves Considerações a Respeito da Incidência do ICMS nas Operações Realizadas via Internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 158.

⁶⁶ Ibid.

CAPÍTULO 2 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E INTEGRAÇÃO REGIONAL

2.1 O Progresso Tecnológico na área da Informática como pressuposto da Tributação sobre o Comércio Eletrônico. Necessidades e Premissas

Relativamente à tributação sobre o comércio eletrônico, os entes públicos tributantes terão uma tarefa árdua e onerosa para a implantação de sistemas de tecnologia da informação capazes de realizarem os trabalhos de fiscalização, orientação, cobrança e arrecadação dos tributos incidentes sobre o comércio eletrônico e virtual.

Será que os entes públicos tributantes estão tecnologicamente preparados para fazerem a fiscalização, a cobrança e a arrecadação dos tributos sobre o comércio virtual, de maneira eficiente?

Com o aumento do volume das transações do chamado *e-commerce*, o Fisco se encontra totalmente despreparado para tal mister.

De um modo geral, faltam computadores de ponta, agentes fiscais de rendas, investimentos na área de tecnologia da informação, enfim, faltam as condições mínimas para o bom funcionamento do chamado fisco eletrônico e virtual.

Desse modo, não é possível fiscalizar tudo e todos. Pelo menos no âmbito do comércio eletrônico.

Na realidade, muitas empresas e *sites* que operam na rede mundial de computadores nem sequer emitem notas fiscais, dificultando sobremaneira a fiscalização, o controle e a cobrança dos tributos incidentes sobre o *e-commerce*.

O ideal seria a criação e o desenvolvimento de *softwares* e programas de computadores capazes de rastrear e identificar as operações do *e-commerce*, para fins de controle, fiscalização e cobrança dos impostos devidos.

Embora ainda não exista tal tecnologia no Brasil, e os estudos e pesquisas a respeito ainda estão a passos lentos, deve-se lembrar que a nota fiscal eletrônica, já implantada nas administrações tributárias, é uma poderosa ferramenta auxiliar e que permite ao fisco um maior controle sobre as operações presenciais e incluindo as eletrônicas.

Não resta dúvida que, para o bom funcionamento da Tributação Sobre o Comércio Eletrônico e Virtual, é imprescindível o aperfeiçoamento e a capacitação tecnológicos do fisco, não somente do ponto de vista dos equipamentos de informática, mas sobretudo dos seus recursos humanos, através de ações de treinamento e capacitação.

2.2 Importância do Comércio Eletrônico para o Desenvolvimento Econômico e para a Integração Regional. Novos rumos da atividade comercial

No atual estágio da civilização, em que um dos principais meios de comunicação entre os povos da humanidade é a *Internet*, não se pode olvidar que o comércio eletrônico e virtual desempenha um papel importantíssimo para o desenvolvimento econômico das nações e para a integração regional.

Nesse contexto, o comércio eletrônico desempenha um forte elo econômico entre as pessoas, diminuindo barreiras e distâncias, racionalizando tempo e dinheiro, reduzindo custos operacionais, pois as empresas que ofertam suas mercadorias e serviços pela *internet* diminuem seus custos operacionais, sobretudo com a manutenção de imóveis para atendimento ao público, redução do quadro funcional, redução dos gastos com energia elétrica, água, telefone, alugueres, imposto predial, combustível e transportes etc..

Ademais, o comércio eletrônico e virtual reduz distâncias entre os povos e países, gerando um melhor aproveitamento dos empregados, espaços físicos, transportes etc..

Pode ser utilizado como um importante ponto de união entre países, regiões e pessoas, fomentando a integração regional, sobretudo num país como o Brasil, de dimensão continental.

2.3 Segurança jurídica e Privacidade no Comércio Eletrônico. Prerrogativas do Fisco e os direitos dos contribuintes na tributação sobre o comércio realizado pela internet

Para que o comércio eletrônico funcione a contento, é imprescindível a existência de um sistema de segurança jurídica realmente capaz de dar segurança e

tranquilidade aos usuários e consumidores, para que as operações virtuais no *e-commerce* sejam dotadas de transparência e confiabilidade para os usuários, dando o caráter de legitimidade e legalidade a essas transações virtuais, evitando-se e combatendo as chamadas fraudes virtuais e na *internet*, cotidianamente ocorridas no sistema bancário.

Já existem nas capitais dos Estados da federação delegacias de polícia especializadas em crimes virtuais.

Outro ponto essencial é a respeito da garantia da privacidade e da intimidade, sobretudo do sigilo dos dados das pessoas que adquirem mercadorias, produtos e serviços através da rede mundial de computadores.

As empresas e *sites* que operam no comércio eletrônico e virtual devem manter o sigilo da identidade e dados de seus clientes e consumidores, exceto quando tais elementos e dados forem solicitados pelas autoridades públicas, sobretudo pelo poder judiciário e pelo fisco, no combate e repressão aos crimes contra a ordem econômica e tributária, contra as relações de consumo, crimes de sonegação fiscal e de lavagem de capitais etc..

Por sua vez, o fisco pode e deve controlar e fiscalizar as operações do *e-commerce*, e, para tanto, precisa e pode ter acesso a essas transações comerciais eletrônicas, sobretudo para a identificação da ocorrência dos fatos geradores, dos seus valores e das pessoas envolvidas nas operações, evitando e combatendo a perda de recursos e de arrecadação tributária.

Apesar das prerrogativas do fisco, não se pode esquecer da garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes, sobretudo da inviolabilidade da honra, da intimidade, da vida privada e das casas das pessoas, ninguém podendo nelas penetrar, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial¹.

¹ Art. 5º, incisos X e XI - BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/portal-legislacao/>>. Acesso em: 3 jan. 2013.

2.4 A tributação do comércio eletrônico no âmbito do Mercado Comum da América do Sul – Mercosul

Nesse diapasão, é imperioso destacar a importância dos Tratados Internacionais como elemento normativo de supremacia hierárquica, senão vejamos.

José Augusto Delgado², ao analisar o papel fundamental dos Tratados no contexto das relações internacionais, ressalta a importância dos princípios da liberdade de consentimento e da boa-fé, bem como a regra do *Pacta sunt servanda*, como diretrizes universalmente aceitas.

Relativamente à força vinculante do Mercosul em relação aos países integrantes, a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, de 1969, enaltece o princípio do *Pacta sunt servanda*, estatuinto no seu artigo 26 que “*Todo Tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa-fé.*”

Sobre Direito Interno e Observância dos Tratados, a mesma Convenção, no seu artigo 27 determina que “*Uma parte não pode invocar as disposições do seu Direito interno para justificar o inadimplemento de um Tratado.*”

O referido artigo 27 da Convenção de Viena deve ser interpretado em consonância com o artigo 46, ao tratar das Competências para concluir Tratados nas disposições do Direito interno, definindo que

[...] 1. *Um Estado não pode invocar o fato de que seu consentimento em obrigar-se por um Tratado foi expresso em violação de uma disposição do seu Direito interno sobre competência para concluir Tratados, a não ser que essa violação fosse manifesta e dissesse respeito a uma norma de seu Direito interno de importância fundamental.* [...].

Os reflexos tributários mais importantes decorrentes dos negócios jurídicos contratuais eletrônicos no âmbito do MERCOSUL localizam-se no campo da incidência e das isenções tributárias. Porém, cada país membro possui as suas próprias isenções e seus próprios campos de incidência tributária, sendo de suma importância chegarmos à almejada etapa de um Mercado Comum no âmbito do Mercosul, sendo imprescindível para tanto a realização de uma harmonização

² DELGADO, José Augusto. Aspectos tributários no tratado de assunção. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul**: pesquisas tributárias. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002. (Nova série, 3). p. 57.

tributária, não no sentido de uma identidade absoluta entre os institutos tributários dos países membros, o que seria impossível na prática, mas sim numa aproximação necessárias das legislações tributárias concernentes aos negócios jurídicos contratuais celebrados entre os países integrantes do Tratado de Assunção, que também será uma tarefa extremamente difícil, como por exemplo as profundas diferenças, não apenas formais, mas nitidamente estruturais, entre o nosso ICMS e o IVA, adotado pelos demais países signatários.

Considerando que a Harmonização Tributária objetiva a igualdade competitiva, trata-se de tarefa bastante difícil ao cotejá-la com o Princípio da Soberania Estatal, com o crescimento do comércio eletrônico, sem perder de vista a premente necessidade de utilização da tributação como ferramenta para estimular determinados setores da economia, conforme entendimento de Antônio Rodrigues da Silva Filho e Marcos André Vinhas Catão³.

Armando Álvares Garcia Júnior ressalta a importância e a necessidade de Harmonização dos Impostos Indiretos nos negócios jurídicos contratuais realizados no âmbito do Cone Sul⁴, valendo para o comércio virtual.

No âmbito da tributação indireta nos países integrantes do Mercosul, apenas para ressaltar a necessidade de harmonização tributária, constata-se a complexidade no Brasil da tributação dos negócios comerciais relativamente à circulação dos produtos e serviços, sob a incidência do ICMS, que é Estadual, enquanto o IVA Argentino é bastante simplificado, por ser de competência nacional, conforme muito bem ressaltado por Marcos Simão Figueiras⁵.

Imagine-se o controle da tributação no comércio eletrônico!

As duas formas de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia.

Por ora, discorrer-se-á tão somente da isenção, sobretudo no âmbito do MERCOSUL.

³ SILVA FILHO, Antônio Rodrigues; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização tributária no Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 86.

⁴ GARCIA JÚNIOR, Armando Álvares. **Tributação no comércio internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 80.

⁵ FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996. p. 128.

Segundo Harada, citando José Washington Coelho, “Isenção é causa excludente do crédito tributário. A obrigação tributária que surge com a ocorrência do fato gerador se estanca atingida em seus efeitos.”⁶

Conforme Ruy Barbosa Nogueira, “[...] isenção é a dispensa do tributo devido, feita por expressa disposição de lei.”⁷

As isenções tributárias podem ser estabelecidas em fontes de direito interno e em fontes de direito internacional. No direito brasileiro a isenção está submetida ao princípio da reserva legal.

No sistema jurídico brasileiro, somente lei no sentido formal pode dispor sobre isenção, conforme art. 97, VI, do CTN. E tal lei deve ser específica, conforme determina o art. 150, parágrafo 7º da CF.

Sempre decorre de lei, mesmo quando fundada em contrato, a teor do disposto no art. 176 do CTN.

Normalmente, a isenção é concedida por razões de ordem político-econômica, porém, visando o interesse público.

A isenção pode restringir-se a certa região do ente público tributante.

Se não for concedida por prazo certo, pode ser revogada a qualquer momento, porém, observando-se o princípio da anterioridade, conforme preconiza o art. 178 do CTN. O STF, acerca das isenções condicionadas, emitiu a Súmula 566, no sentido de garantir ao contribuinte os benefícios de tal benefício tributário.

Segundo o art. 111 do CTN, o deferimento da isenção somente pode ser interpretada literalmente, não permitindo efeito extensivo ou ampliativo.

A Constituição Federal suprimiu as denominadas isenções heterônomas, ou seja, aquelas que eram conferidas por leis federais em relação a impostos dos Estados-Membros e dos Municípios, que antes era possível, graças ao art. 19, § 2º da Emenda nº 1/69, em contraposição ao princípio federativo.

Deve-se lembrar, ademais, que somente a pessoa política competente para instituir o tributo pode por lei conceder isenção, conforme determina o art. 151, III da CF, conhecido por princípio de que o poder de isentar é ínsito ao poder de tributar.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), isenção de caráter não geral depende de prévia estimativa do impacto orçamentário-

⁶ apud HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 512.

⁷ apud HARADA, op. cit., p. 512.

financeiro no exercício de vigência do benefício e nos dois seguintes, além de obedecer a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Para tanto, é necessário respeitar um dos seguintes pressupostos: 1- demonstração, pela entidade política, de que a renúncia tributária foi considerada na lei orçamentária e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo da LDO; 2- conter medidas de compensação, no triênio, por meio de aumento da receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributos ou contribuições.⁸

As isenções reconhecidas pelo direito internacional normalmente baseiam-se na regra de reciprocidade, pressupondo isenção concedida em idênticas circunstâncias, por parte de outro ou outros Estados. Essas isenções, ora derivam do direito interno, ora derivam de convênios ou convenções.

A isenção sob condição de reciprocidade tanto pode derivar de tratados internacionais quanto de regra de direito interno. Por exemplo, a lei interna pode condicionar isenção para evitar a bitributação internacional, tendo em vista o tratamento baseado na reciprocidade por parte de nação estrangeira.

Para Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi⁹, o MERCOSUL, calcado no Tratado de Assunção, firmado em 26/03/1991, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, estabeleceu objetivos em seu art. 1º, como a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos; a coordenação de políticas macroeconômicas ao lado do estabelecimento de uma tarifa externa comum, e, finalmente, a harmonização de legislações. No ano de 1995, começou a união aduaneira entre os signatários, adotando política comercial unificada, com a adoção de tarifa externa comum em relação a terceiros.

O Tratado de Assunção impôs claramente a necessidade premente de harmonização das legislações tributárias, no caso do Brasil. Essa harmonização advém de tratados, acordos e protocolos adicionais, que, no nosso caso, deverão ser ratificados pelo Congresso Nacional, para que seja internalizado no nosso ordenamento jurídico. Trata-se no caso de direito internacional, e não supranacional.

⁸ Art. 14 - BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio de 2000. p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 821.

No âmbito do Mercosul, o Brasil possui um tratado com a Argentina, para evitar a bitributação sobre a renda auferida no mundo dos negócios ou na atividade laborativa.

Somente Argentina e Brasil assinaram os Tratados para evitar a bitributação sobre a renda e das Empresas Binacionais, e somente o Brasil e a Argentina são signatários da Convenção de Viena sobre Compra e Venda Internacional.

Porém, o Estatuto das Empresas Binacionais pretende ser estendido a todo o Mercosul, consagrando a regra de que, não importa o país onde tenha sede, a empresa terá dupla nacionalidade, sendo-lhe assegurado os mesmos direitos e vantagens oferecidos às empresas nacionais, relativamente à tributação, ressaltando a personalização jurídica da entidade empresarial.

Em termos de harmonização, o Paraguai adotou um imposto amplo sobre o valor agregado, plurifásico e não cumulativo, desde 1992.

Excetuando-se o Brasil, os demais países membros do Mercosul concedem não-incidência ou isenção ampla e generalizada às exportações.

Em matéria de ICMS, o Brasil impõe imunidade somente em relação às exportações de produtos industrializados. Porém, incidirá ICMS sobre as exportações dos produtos não-industrializados e dos produtos semi-elaborados.

Através de isenções às exportações, concedidas por convênios, como o CONFAZ, os Estados brasileiros são em grande parte os comandantes da política de exportação.

Portanto, aplica-se ao comércio eletrônico no âmbito do MERCOSUL as mesmas regras e diretrizes adotadas pelos países signatários sobre incidência e isenções, não havendo por enquanto diferenças normativas.

Para se compreender melhor a questão tributária no âmbito do Mercosul, é necessário tecer algumas considerações sobre a zona de livre comércio e a união aduaneira, sobretudo suas características, peculiaridades e diferenças fundamentais.

A Zona de Livre Comércio tem como pressuposto fundamental a necessidade de adoção de tarifas aduaneiras com alíquotas reduzidas, previamente acertadas, como é o caso da área de livre comércio das américas (ALCA), enquanto a União Aduaneira adota uma tarifa aduaneira comum, fixada pela totalidade dos

países que a integram, além, é claro, da adoção de alíquota zero, em algumas hipóteses, em função de seu grau integracional ser mais aperfeiçoado e desenvolvido que a Zona de Livre Comércio, conforme nos preleciona Armando Álvares Garcia Júnior¹⁰.

Na verdade, há dois regimes tributários de sobreposição, também designados regimes tributários convencionais, quais sejam: a ALCA e o MERCOSUL.

A ALCA prevê alíquotas zeradas para os 34 países integrantes. Já o MERCOSUL prevê alíquota zero entre os Estados-Partes, como Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai. Não se pode esquecer que Bolívia e Chile são países associados, com quem o MERCOSUL mantém acordos de livre comércio e Venezuela foi aceita como Estado Parte, apesar da resistência por parte do Paraguai.

Existe também a chamada Comunidade Andina, integrada por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela.

Conforme notícia Armando Alvares Garcia Júnior¹¹, em 1998 a Comunidade Andina celebrou com o MERCOSUL um acordo para a formação de uma área de livre comércio, negociando formas de cooperação em algumas áreas, dentre as quais a do comércio eletrônico, bem como de estabelecer liberação de tarifas, para fortalecer a tratativa.

O MERCOSUL ainda se apresenta como uma União Aduaneira, tendendo evoluir para Mercado Comum, embora alguns já sustentem estar nesse nível, porém, e, a bem da verdade, de fato ainda não existe mercado comum, na verdadeira acepção do termo, entre os integrantes dessa União Aduaneira. Nesse sentido, Armando Alvares Garcia Júnior¹².

Em termos de tributação internacional, um dos maiores problemas enfrentados pelos países é a chamada Sobreposição de Regimes Tributários Convencionais, ou seja, quando um país está sujeito a mais de um regime tributário no plano internacional, como por exemplo, a ALALC e o MERCOSUL, a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) e o tratado norte-americano de livre comércio (NAFTA). Sobreposição de regimes tributários convencionais acarretam

¹⁰ GARCIA JÚNIOR, Armando Álvares. **Tributação no comércio internacional**, São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 27.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid. p. 27-28.

sérios problemas, como confusão tributária internacional e possibilidade de dupla ou pluri incidência de um ou mais impostos sobre o mesmo fato gerador.

A solução para o problema é a chamada convergência tributária, que objetiva eliminar sobreposições tarifárias convencionais.

Segundo Armando Alvares Garcia Junior¹³, a chamada convergência tributária, almejando eliminar a sobreposição de regimes tributários convencionais, observa dois padrões principiológicos, para os quais a União Federal é o ente político competente do ponto de vista legal e constitucional, quais sejam:

Respeito ao sistema normativo da Organização Mundial do comércio (OMC), e Acordos no âmbito internacional celebrados pelo Brasil no plano da ALCA.

Nesse aspecto, a ALCA continua existindo paralelamente com os acordos bilaterais, bem como sub-regionais, como é o caso do MERCOSUL, desde que as obrigações e direitos oriundos desses pactos não estejam amparados pelas obrigações e direitos existentes no âmbito da ALCA, nem os extrapolem¹⁴.

Conforme preleciona Armando Alvares Garcia Júnior¹⁵, o marco jurídico para a fixação de zonas de preferências tarifárias entre dois ou mais países indiscutivelmente foi a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), instituída pelo Tratado de Montevideu, no ano de 1980. Segundo esse tratado, trata-se de acordos de extensão parcial que visam a integração em mercado comum entre Brasil, Uruguai, Argentina, Paraguai, Venezuela, México, Peru, Bolívia, Chile, Equador e Colômbia.

Na verdade, existe um cronograma de desoneração, prevendo reduções tarifárias automáticas, progressiva e linearmente, sobretudo nos impostos de importação, proporcionalmente à desoneração já vigente em função de acordos parciais.

Para entender a sistemática é necessário compreender a diferença básica entre Mercado Comum ou União Aduaneira e Zonas de Preferência Tarifária.

O Mercado Comum ou União Aduaneira prevê tarifa com alíquota zero, bem como ausência de barreiras não tarifárias, como é o caso da ALCA.

¹³ GARCIA JÚNIOR, Armando Álvares. **Tributação no comércio internacional**, São Paulo: Aduaneiras, 2001. p. 29.

¹⁴ Item 9 – II, da CÚPULA DAS AMÉRICAS, 4., 1988, San Jose. **Declaração Ministerial de San Jose da Costa Rica**. San Jose, 1988. Disponível em: <<http://www.ftaa-alca.org/ministerials/sanjose/sanjosep.asp>>. Acesso em: 23/11/2013.

¹⁵ GARCIA JÚNIOR, op. cit., p. 28.

Já as Zonas de Preferências Tarifárias fixam diferentes e menores alíquotas, aplicáveis tão somente entre os países signatários, prejudicando os de fora.

No caso do Brasil, por ora deve ser aplicada a Tarifa Externa Comum (TEC), no âmbito comercial com outros países¹⁶.

Relativamente ao Imposto de Importação, no conflito de alíquotas a serem aplicadas, se do regime convencional ou do comum, a questão é dirimida pelo art. 101 do Regulamento Aduaneiro, segundo o qual aplicar-se-á a menor alíquota, em prol do Princípio da Menor Onerosidade Tributária.

No contexto do desenvolvimento econômico e da integração regional, é imperioso destacar a importância da União das Nações Sul-Americanas (Unasul).

A Unasul consiste em uma comunidade integrada por doze países sul americanos. Integram a Unasul: Brasil, Paraguai, Uruguai, Argentina, Bolívia, Colômbia, Chile, Equador, Suriname, Guiana, Peru e Venezuela. Como membros observadores, ainda não integrantes da Unasul, temos o México e o Panamá.

A Declaração de Cuzco, assinada em 08 de dezembro de 2004, na cidade de Cuzco, no Peru, por ocasião da realização da 3ª Reunião de Presidentes da América do Sul, foi o documento do qual nasceram os fundamentos da Unasul.

Posteriormente, em 2007, por ocasião da 1ª Reunião Energética da América do Sul, ocorrida na Venezuela, modificou-se o nome para Unasul¹⁷.

A Unasul tem como objetivo fundamental a integração entre os países da América do Sul, nas áreas política, social e econômica.

O tratado para a criação da Unasul foi assinado em Brasília, no dia 23 de maio de 2008, pelos representantes dos doze países, o que a elevou a organismo internacional, faltando a ratificação pelos congressos dos países membros¹⁸.

Segundo estimativa de 2008, o Produto Interno Bruto (PIB) dos países integrantes da Unasul era de US\$ 7,94 trilhões, sendo o PIB *per capita* de

¹⁶ BRASIL. Decreto 1.767, de 28 dez. de 1995. Altera a Nomenclatura Comum do MERCOSUL e as alíquotas do imposto de importação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 1995. p. 22.661. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1767.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

¹⁷ UNASUL. **UNASUL**: o que é, países membros, objetivos da Unasul, origem, economia. Disponível em: <<http://www.suapesquisa.com/geografia/unasul.htm>>. Acesso em: 31 out. 2013.

¹⁸ Ibid.

US\$14.199, com uma população estimada em 386,5 milhões de habitantes, em uma área territorial de 17.715.335 km²¹⁹.

Segundo o Tratado, a Unasul terá os seguintes órgãos deliberativos: Conselho de Chefes de Estado e de Governo, Conselho de Ministros de Relações Exteriores e Conselho de Delegados, sendo que os encontros de chefes de Estados e de governo dos países integrantes realizar-se-ão uma vez por ano, e, semestralmente, as reuniões do Conselho de Ministros de Relações Exteriores²⁰.

No âmbito da Unasul, há propostas para criação de uma moeda única, de um banco central único, de um Conselho de Defesa da América do Sul, bem como de um parlamento único²¹.

O Tratado da Unasul entrou em vigor no dia 11 de março de 2011.

Dentro do objetivo de integração da Unasul, o foco é a construção, de forma consensual e participativa, de um espaço de desenvolvimento econômico, social, cultural e político entre os países membros, priorizando as políticas sociais, a educação, energia, infra-estrutura, financiamento, meio ambiente, almejando a paz e a segurança, eliminação da desigualdade sócioeconômica, almejando a inclusão social e a participação da cidadania e independência dos países²².

A Unasul possui oito conselhos ministeriais: a) Energia; b) Saúde; c) Defesa; d) Infra-Estrutura e Planejamento; e) Desenvolvimento Social; f) Problema Mundial das Drogas; g) Educação, Cultura, Ciência, Tecnologia e Inovação; h) Economia e Finanças. Conta ainda com dois Grupos de Trabalho: 1) Integração Financeira, subordinado ao Conselho de Economia e Finanças; e 2) Solução de Controvérsias em Matéria de Investimentos, com possibilidade de criação de mecanismos de arbitragem, Centro de Assessoria Legal e código de conduta para integrantes de tribunais arbitrais²³.

Segundo o tratado constitutivo, cabe ao Secretário-Geral a execução dos mandatos que lhe forem conferidos pelos órgãos da Unasul, bem como a representação legal da Secretaria-Geral. O mandato do Secretário Geral é de dois

¹⁹ UNASUL. **UNASUL**: o que é, países membros, objetivos da Unasul, origem, economia. Disponível em: <<http://www.suapesquisa.com/geografia/unasul.htm>>. Acesso em: 31 out. 2013.

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.

²² BRASIL. **Ministério das Relações Exteriores**: América do Sul e integração regional: UNASUL. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/temas/america-do-sul-e-integracao-regional/unasul>>. Acesso em: 31 out. 2013.

²³ Ibid.

anos, renovável uma única vez por igual período, não podendo ser sucedido por pessoa da mesma nacionalidade, exercendo o mandato com dedicação exclusiva.

O processo seletivo dos colaboradores da Secretaria Geral deve adotar critérios equitativos de representação dos países membros, sobretudo no que diz respeito a idioma, gênero e etnia.

A Unasul tem Presidência *pro tempore*, alternada anualmente, conforme ordem alfabética dos países membros. Chile (2008-09) e Equador (2009-10) ocuparam a sua presidência. Na III Cúpula Ordinária da Unasul, em novembro de 2010, em Georgetown, a presidência de turno foi assumida pela Guiana, transferida no final de 2011 para o Paraguai²⁴.

A Unasul tem se revelado importante mecanismo de solução pacífica de controvérsias regionais, fortalecendo a defesa da democracia na América do Sul. A Unasul teve relevante papel mediador na solução da crise separatista do Pando, na Bolívia, no ano de 2008. Por ocasião da crise institucional do Equador, em setembro de 2010, os Chefes de Estado da Unasul incorporaram um Protocolo Adicional ao Tratado Constitutivo, fixando medidas concretas a serem adotadas pelos países membros, nos casos de desordem constitucional. Esse protocolo foi firmado em novembro de 2010, por ocasião da Cúpula de Georgetown²⁵.

Nas reuniões de Ministros das Relações Exteriores e da Defesa, realizadas em setembro e novembro de 2009, no Equador, adotou-se um conjunto de medidas nas áreas de intercâmbio de informação e transparência, sobre sistemas de defesa e respectivas despesas, de atividades militares, segurança, garantias, cumprimento e verificação.

Foi criado ainda o Instituto Sul-Americano de Governança em Saúde (ISAGS), pelo Conselho de Saúde Sul-Americano, com a finalidade de apoiar os países da Unasul, para o fortalecimento das capacidades nacionais e regionais dos sistemas de saúde pública, e para o adequado desenvolvimento dos recursos humanos²⁶.

²⁴ BRASIL. **Ministério das Relações Exteriores**: América do Sul e integração regional: UNASUL. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/temas/america-do-sul-e-integracao-regional/unasul>>. Acesso em: 31 out. 2013.

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

CAPÍTULO 3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A “GUERRA FISCAL” NO ÂMBITO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Recentemente, o Estado de São Paulo, através de seu Governador, Geraldo Alckmin, propôs oito ADINs, para tentar combater a chamada “guerra fiscal” entre os Estados, em face de legislações e atos normativos dos Estados do Mato Grosso do Sul e do Rio de Janeiro, sob o argumento de que tais leis e normas concedem benefícios fiscais irregulares e inconstitucionais.¹

A ADIN nº 4993 está questionando um programa de renovação da frota de caminhões do Estado do Rio de Janeiro.²

Há uma ADIN relacionada à legislação do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social do Rio de Janeiro (FUNDES).

Relativamente ao Estado do Mato Grosso do Sul, o Governador do Estado de São Paulo questiona normas atinentes a supostos benefícios fiscais concedidos a empresas do setor têxtil.

A ADIN nº 4493, distribuída ao Ministro Gilmar Mendes, questiona a Lei nº 6.439, de 2013³, instituidora do Programa de Incentivo à Modernização, Renovação e Sustentabilidade da Frota de Caminhões do Estado do Rio de Janeiro. De acordo com a ação, a lei criou a isenção do ICMS incidente sobre a venda de caminhões novos, para substituir caminhões antigos, desde que as novas unidades sejam produzidas naquele Estado. Foi instituído ainda um crédito presumido, igual ao imposto excluído pela isenção. Para o Governador de São Paulo, estabeleceu-se “ [...] situação fiscal diversa para idênticas hipóteses de incidência tributária e em razão da procedência e do destino da mercadoria”, ferindo os princípios da livre iniciativa e da liberdade de atividade econômica, gerando concorrência desleal⁴.

As ADINs nºs. 4994 e 4995 foram distribuídas ao Ministro Ricardo Lewandowski, onde são questionados dispositivos direcionados à Nissan do Brasil

¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

² Ibid.

³ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 6.439, 26 de abril de 2013. Dispõe sobre o programa de incentivo à modernização, renovação e sustentabilidade da frota de caminhões do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 29 abr. 2013. p. 11. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1034725/lei-6439-13>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

⁴ BRASIL, op. cit..

Automóveis Ltda⁵. A ADIN nº 4994 questiona a Lei nº 6.078/2011⁶. Para Geraldo Alckmin, referida lei concedeu benefício fiscal para a Nissan adquirir bens e equipamentos para seu ativo fixo, podendo estes ser importados do exterior, oriundos de outros Estados ou adquiridos no mercado interno. Para o mesmo, a norma teria concedido à montadora uma verdadeira isenção de ICMS, liberando-a do recolhimento do imposto estadual na aquisição de seus bens e equipamentos, estendendo o mesmo benefício a outras empresas que participarem da construção do seu empreendimento industrial.⁷

Já a ADIN nº 4995 questiona a Lei nº 6.077/2011⁸, que permitiria à montadora ter acesso a um benefício fiscal “mascarado” sob a forma de incentivo financeiro, sem que tenha ocorrido qualquer deliberação do CONFAZ. A lei enquadraria a empresa no Programa de Atração de Investimentos Estruturantes, denominado Rioinvest, concedendo-lhe uma linha de financiamento da ordem de R\$4,5 bilhões para a implementação de sua fábrica, bem como desenvolvimento de projetos, no Estado do Rio de Janeiro. Segundo Alckmin, a linha seria um incentivo financeiro-fiscal. A tese ganha força considerando a expressa autorização para compensar os valores das parcelas do financiamento devido pelo Estado com os valores correspondentes com o ICMS a ser recolhido, segundo consta do pedido⁹.

A ADIN nº 4996, distribuída ao Ministro Marco Aurélio, questiona o chamado Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social do Estado do Rio de Janeiro (FUNDES). Para o Governador Alckmin, os dispositivos relativos ao FUNDES questionados na ação criam “regra de destinação direta de arrecadação de

⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

⁶ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 6.078, de 18 de novembro de 2011. Concede tratamento tributário especial para a implantação e operação da Nissan do Brasil Automóveis Ltda e demais sociedades integrantes do complexo industrial a ser localizado no Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 18 nov. 2013. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/bc008ecb13dcfc6e03256827006dbbf5/699d474955c8b13d8325794f005bd210?OpenDocument>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

⁷ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: processos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

⁸ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 6.077, de 18 de novembro de 2011. Aprova o enquadramento da sociedade que menciona no programa de atração de investimentos estruturantes - RIOINVEST. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 21 nov. 2011. Disponível em <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/c62a65c4b010650d8325794f005b5ac9?OpenDocument>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

⁹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

tributo estadual, mediante o aproveitamento dos valores dos créditos tributários apurados, especialmente do ICMS, e concedem verdadeiro incentivo financeiro fiscal, sem obedecer os princípios e disposições constitucionais, causando potenciais prejuízos para a economia do Estado de São Paulo”. Nessa ADIN, requer-se a declaração de inconstitucionalidade de partes do Decreto nº 29.591/2001¹⁰, da Lei nº 2.823/1997¹¹ e da Lei nº 3.347/1999¹², do Estado do Rio de Janeiro¹³.

A ADIN nº 4997, de relatoria do Ministro Luiz Fux, em que Geraldo Alckmin questiona o Decreto nº 43.603/2012¹⁴, do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu regime de diferimento especial do ICMS à Hyundai Heavy Industries Brasil – Indústria e Comércio de Equipamento de Construções Ltda, bem como à BMC Hyundai S/A nas operações de aquisições internas, interestaduais e do exterior, de bens destinados a integrar seu ativo fixo. Segundo o regime, o recolhimento do tributo seria feito no momento da alienação ou saída dos bens adquiridos, tendo como base de cálculo o valor dos bens no momento da venda. A desoneração, segundo Alckmin, abriria a possibilidade de financiamento do setor privado com verba pública e promove a baixa artificial de preços, que, por sua vez, resulta em concorrência danosa e desleal, forçando a deflação ou estagflação¹⁵.

¹⁰ RIO DE JANEIRO (Estado). Decreto n. 29.591, de 26 de outubro de 2001. Dispõe sobre o aporte de recursos a empresas beneficiárias do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social - FUNDES. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 29 out. 2001. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/webcenter/faces/owResource.jsp?z=oracle.webcenter.doclib!UCMServer!UCMServer%2523dDocName%253A81688>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹¹ Id. Lei n. 2.823, de 07 de novembro de 1997. Altera normas do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social - FUNDES. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 10 nov. 1997. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/57aeac8dbadb84950325663500565923/b9637b94f0805a89032565410057f4c8?OpenDocument>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹² Id. Lei n. 3.347, de 29 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei nº 05, de 15 de março de 1975, que institui o Código Tributário Estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/90962/lei-3347-99>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹³ Ibid.

¹⁴ Id. Decreto n. 43.603, de 18 de maio de 2012. Concede tratamento tributário especial para o complexo composto de uma planta industrial e de um centro de distribuição implantado pela Hyundai Heavy Industries Brasil - Indústria e Comércio de Equipamentos de Construção Ltda e pela BMC Hyundai S.A. para produção e comercialização de máquinas pesadas e suas peças de reposição e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 21 maio. 2012. p. 1. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2012/43603.html>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹⁵ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

A ADIN nº 4998, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, bem como na ADIN nº 5000, relatada pelo Ministro Marco Aurélio, o objeto do questionamento são as Leis Estaduais nºs. 6.107/2011¹⁶ e 6.108/2011¹⁷, que preveem a concessão de incentivos financeiro-fiscal à Peugeot-Citroën do Brasil Automóveis S.A. Para Alckmin, a primeira lei enquadra a montadora no Rioinvest, programa criado com o objetivo de atrair empresas de setores considerados estratégicos para a economia do Rio de Janeiro, que seriam financiadas com recursos do Fundes. A lei também teria concedido à Peugeot-Citroën um financiamento de cerca de R\$5 bilhões para a implantação de sua fábrica, bem como o desenvolvimento de projetos. Enquanto a Lei nº 6.108/2011 concederia outra linha de cerca de R\$4,5 bilhões para a aquisição de bens e equipamentos para seu ativo fixo. Nos dois casos, as parcelas do financiamento seriam “compensadas” com os valores correspondentes do ICMS a ser recolhido¹⁸.

Para o Estado de São Paulo, a concessão unilateral de benefícios relacionados ao ICMS que resultem em desoneração ou renúncia fiscal sem que haja celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal que o preveja, ofende categoricamente o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Já a ADIN nº 4999, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, questiona o Decreto nº 12.774/2009¹⁹, com redação dada pelo Decreto nº 13.133/2011²⁰, do Estado do Mato Grosso do Sul. Segundo o Governador Geraldo Alckmin, o

¹⁶ RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 6.107, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o enquadramento da sociedade que menciona no programa de atração de investimentos estruturantes – RIOINVEST. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 14 dez. 2011. Disponível em <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/41df0ff7310a4dd2832579660055d7db?OpenDocument>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹⁷ Id. Lei n. 6.108, de 13 de dezembro de 2011. Concede tratamento tributário especial para a segunda fase de implantação e operação da Peugeot Citroën do Brasil Automóveis Ltda e demais sociedades integrantes do complexo industrial localizado no Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 14 dez. 2011. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1030367/lei-6108-11>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

¹⁸ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

¹⁹ MATO GROSSO DO SUL. Decreto n. 12.774, de 25 de junho de 2009. Dispõe sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com peças do vestuário produzidas neste Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 26 jun. 2009. Disponível em: <http://www.sesconms.org.br/not_ler.asp?codcat=2&codigo=4185>. Acesso em: 20 nov. 2013.

²⁰ Id. Decreto n. 13.133, de 16 de março de 2011. Altera e acresce dispositivos ao art. 2º do Decreto nº 12.774, de 25 de junho de 2009, que dispõe sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com peças do vestuário produzidas neste Estado. **Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 17 mar. 2011. Disponível em <http://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-13133-2011-ms_139011.html>. Acesso em: 20 nov. 2013.

dispositivo reduziria em 58,824% a base de cálculo do ICMS, de tal forma que a tributação resulte em 7% em operações internas do setor de confecções (agasalhos, roupas, peças íntimas, cortinas, roupas de cama, mesa e banho etc.), promovidas pelos próprios fabricantes. Com a redução, a alíquota ficaria abaixo da cobrança nas saídas de mercadorias do Estado do Mato Grosso do Sul (de 12%), o que somente poderia ocorrer com a autorização do CONFAZ, de acordo com a ADIN. A ação também questiona a concessão de crédito presumido para as empresas fabricantes de diversas mercadorias de a isenção do recolhimento de ICMS nas aquisições de bens do exterior e de outros Estados, para integrar os seus ativos fixos²¹.

Nas ADINs nºs 4994, 4995 e 4998, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, fora adotado o denominado “rito abreviado”, previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868, de 1999²², em virtude da relevância do assunto. O dispositivo prevê que, ocorrendo requerimento de liminar, o relator poderá submeter o processo diretamente ao Plenário do STF, que poderá ou não julgar definitivamente a ação, na hipótese em que a questão for relevante ou importante e envolver especial significado para a ordem social e a segurança jurídica²³.

A questão da chamada *guerra fiscal no e-commerce* começou quando cerca de dezenove Estados da Federação passaram a exigir uma parte do ICMS relativo a mercadorias adquiridas de sites hospedados e situados em outros Estados da federação²⁴. Já que o ICMS é cobrado na origem, associações empresariais da indústria e do comércio discutem a “superposição indevida”, ou seja, a cobrança também no local de destino das mercadorias, violando nitidamente princípios constitucionais sensíveis em matéria tributária, que versam sobre o ICMS.

Porém, o STF ainda não decidiu o mérito da questão, apenas suspendendo liminarmente a eficácia de uma lei do Estado do Piauí que cobrava o

²¹ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

²² Id. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 nov. 1999. p. 1. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

²³ Id. **Supremo Tribunal Federal**, op. cit.

²⁴ CNI ajuíza ADIn para suspender cobrança de ICMS em comércio eletrônico. Disponível em: <www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI148709,31047-CNI+ajuiza+ADIn+para+sites+situados>. Acesso em: 10 dez. 2012.

ICMS dos consumidores piauienses que realizavam compras em sites de outros Estados da federação²⁵.

O Ministro Relator, Joaquim Barbosa, concordou com os argumentos do Estado do Piauí com relação ao agravamento das distorções entre os Estados, causado pelo “rápido avanço tecnológico”, porém, discordando da maneira como o Estado do Piauí fez a alteração, que dependeria de uma real reforma tributária, que não poderia ser realizada de maneira unilateral por cada um dos entes políticos.

A CAE do Senado iniciou a discussão do tema, analisando o projeto de resolução do senado (PRS) nº 72/10²⁶, de autoria do senador Romero Jucá.

O PRS nº 72/10, que trata originariamente das alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados, é um dos pontos mais polêmicos da chamada “guerra fiscal”.

Em 16/06/2011, o senador Luiz Henrique da Silveira propôs a proposta de emenda constitucional (PEC) nº 56/2011²⁷, estabelecendo nova maneira de distribuição do ICMS cobrado nas operações de comércio eletrônico. Quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, em 05 de outubro do mesmo ano, não havia essa forma de comércio eletrônico, que hodiernamente fatura mais de R\$14 bilhões de reais por ano. A intenção foi a de assegurar aos Estados de destino das mercadorias uma fatia de 5% do ICMS de 17% cobrado nas operações de compra e venda de mercadorias pela rede mundial de computadores²⁸.

A proposta tramita na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ), aguardando a designação de relator. Após passar pela CCJ, terá que ser votada em dois turnos pelo plenário do Senado, antes de seguir para a Câmara dos Deputados.

²⁵ CNI ajuíza ADIn para suspender cobrança de ICMS em comércio eletrônico. Disponível em: <www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI148709,31047-CNI+ajuiza+ADIn+para+sites+situados>. Acesso em: 10 dez. 2012.

²⁶ JUCÁ, Romero et al. Projeto de Resolução do Senado, n. 72, de 22 de dezembro de 2010. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 23 dez. 2010. p. 60.680. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98788>. Acesso em: 20 nov. 2013.

²⁷ SILVEIRA, Luiz Henrique et al. Proposta de Emenda Constitucional n. 56, 16 de junho de 2011. Altera os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, quando a operação ou a prestação ocorrer no âmbito do comércio eletrônico. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 17 jun. 2011. p. 23946-23955. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=100780>. Acesso em: 20 nov. 2013.

²⁸ CNI ..., op. cit.

A proposta de alteração tem apoio de vários senadores, representantes dos Estados onde se concentram os consumidores de produtos do comércio online. Os Estados onde estão os sites de venda são contra a modificação, por razões óbvias.

Andrea Calabi, Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, disse à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), no início de 2012, que a Constituição Federal de 1988 é cristalina ao atribuir o ICMS ao Estado onde a operação de venda se realiza, sendo um dos que defendem o respeito da regra atualmente vigente²⁹.

A propósito do assunto, a Confederação Nacional da Indústria (CNI), propôs a ADIN nº 4.713, requerendo liminar, com o objetivo de suspender a eficácia do Protocolo ICMS nº 21/2011³⁰, realizado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que exige cobrança de parcela do ICMS a favor da unidade federada de destino de mercadoria ou bem adquirido de forma não presencial (através da rede mundial de computadores, telemarketing ou showroom) em operação interestadual.

Segundo o texto do protocolo nº 21/2011, a parcela do imposto devido ao Estado destinatário será obtida pela aplicação da alíquota interna sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos percentuais do cálculo utilizados para cobrança do imposto devido na origem.

O protocolo nº 21/2011 é objeto da ADIN nº 4.628, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Segundo a Confederação Nacional da Indústria – CNI, ocorre uma nítida limitação ao tráfego de bens por meio de tributo estadual, causando “*diferença tributária entre bens em razão da procedência...*”, diferença essa que está causando prejuízos aos Estados que não são signatários do referido protocolo. A CNI argumenta que o protocolo nº 21 almeja criar uma nova maneira de titularidade dos Estados de destino.

²⁹ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013; e em CNI ajuíza ADIn para suspender cobrança de ICMS em comércio eletrônico. Disponível em: <www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI148709,31047-CNI+ajuiza+ADIn+para+sites+situados>. Acesso em: 10 dez. 2012.

³⁰ CONFAZ, op. cit.

A ADIN nº 4599, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi ajuizada pela OAB contra decretos do governador do Estado do Mato Grosso, que introduziram modificações no Regulamento do ICMS daquele Estado. Segundo a OAB, a finalidade dos decretos foi a de fazer incidir o ICMS nas operações de compra de mercadorias pela internet. Dias Tóffoli determinou que a ação fosse julgada em definitivo pelo STF, sem analisar a liminar, aplicando o art. 12 da Lei nº 9.868/99, permitindo que o processo seja analisado diretamente no mérito pelo plenário do STF, em função da “relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica”.

Ainda a propósito da chamada “Guerra Fiscal”, o STF no dia 23 de fevereiro de 2012 manteve uma liminar que proibiu o Estado da Paraíba de cobrar um adicional de ICMS sobre produtos vendidos pela internet a consumidores em seu território, porém, provenientes de outras regiões. Segundo consta, a liminar foi concedida em 2011, provocada por uma ação proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei Estadual nº 9.582/2011, do Estado da Paraíba, que passou a exigir o pagamento extra³¹.

Pelo que consta, tal adicional passou a ser cobrado pelo Estado da Paraíba porque, segundo as atuais regras, o ICMS que incide sobre as vendas a consumidor final fica integralmente no Estado de origem da mercadoria. Como os centros de distribuição de produtos das empresas “pontocom” situam-se principalmente nas Regiões Sudeste e Sul, Estados das Regiões Norte e Nordeste passaram a perder arrecadação com as chamadas operações comerciais virtuais.

Para tentar resolver o problema, no mês de abril de 2011, cerca de 19 Estados-Membros da Federação, bem como o Distrito Federal, assinaram um acordo com o CONFAZ, com o objetivo de mudar suas leis internas, e passarem a receber menor fatia da cobrança e arrecadação do ICMS incidente sobre o comércio eletrônico.

Nesse sentido, o Protocolo nº 21 do CONFAZ, de 2011, determinou que as empresas que vendem mercadorias pela internet devem recolher parte do

³¹ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013; e em STF discute tributação de comércio eletrônico. 24 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.varejista.com.br/noticias/4708/stf-discute-tributacao-de-comercio-eletronico>>. Acesso em: 28 maio 2013.

ICMS para o Estado destinatário, quando o produto sair das Regiões Sudeste ou do Sul para os Estados signatários do mencionado protocolo. Porém, a empresa não deixa de pagar o ICMS para o Estado de origem, o que acabou gerando inúmeros questionamentos no Poder Judiciário.

O grande problema é que, segundo a Constituição Federal de 1988, somente se pode cobrar o ICMS no Estado de origem da operação. Porém, os Estados continuam cobrando o adicional do mesmo imposto no local de destino do produto ou da mercadoria.

Por tal motivo, a OAB Nacional já ajuizou ações judiciais em face de cinco Estados da Federação, por cobrarem esse adicional do ICMS. São eles: Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraíba e Piauí. O STF, em 2011, concedeu liminar em uma dessas ações proposta contra o Estado do Piauí, suspendendo liminarmente a cobrança do adicional do ICMS daquele Estado. Em 2012, o mesmo STF concedeu outra liminar, suspendendo a cobrança do adicional do ICMS no comércio eletrônico pelo Estado da Paraíba.

Nessas ações judiciais³², o argumento apresentado pela OAB é o de que estaria ocorrendo a bitributação do ICMS no âmbito do comércio eletrônico entre os Estados.

Já, os mencionados Estados das Regiões Norte e Nordeste, defendem-se, dizendo nos processos que não estaria havendo bitributação, mas apenas uma complementação da alíquota do ICMS. Em dezembro de 2012, o Ministro Joaquim Barbosa, do STF, concedeu liminar no sentido de suspender a cobrança do ICMS pelo Estado destinatário, no caso, a Paraíba. Porém, houve recurso, levando o julgamento a plenário. Porém, no dia 23/02/2012, por unanimidade, o STF manteve a liminar, sob o importante fundamento de que a cobrança do adicional do ICMS pelo Estado destinatário fere o Princípio Constitucional do Pacto Federativo, pois, tal adicional foi instituído unilateralmente pelos aludidos Estados das Regiões Norte e Nordeste, sem passar pelo crivo do CONFAZ, o qual, todos os Estados-Membros e o Distrito Federal integram.

³² ADINs n.ºs. 4.565, 4.628, 4.708, 4.713, e 4.909. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: processos Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

O Ministro Joaquim Barbosa, em sua fundamentação, sustentou ser impossível alcançar a integração regional, e, sobretudo nacional, sem que haja harmonia tributária, ao conceder a liminar.

Entretanto, os ministros do STF, Luiz Fux, Carlos Ayres Brito e Gilmar Ferreira Mendes, sustentaram que a contemporânea maneira de tributação do ICMS no comércio eletrônico acarreta uma forte concentração de arrecadação do mencionado imposto para os Estados de origem das mercadorias, das Regiões Sul e Sudeste, tidos como mais abastados da nação, em detrimento dos Estados-Membros das Regiões Norte e Nordeste. Sustentam que as atuais regras foram feitas em um período em que não existia o comércio eletrônico, e que, na ocasião, o comércio era realizado exclusivamente por estabelecimentos comerciais, sendo que os Estados partilhavam o ICMS. Porém, a nosso ver, tal entendimento não pode permitir que Estados que se sintam prejudicados pela arrecadação do ICMS criem regras próprias, ao alvedrio da própria Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, que possui *status* de Lei Complementar, e da Lei Complementar nº 87/96, chamada Lei Kandir, além de menosprezar os protocolos do CONFAZ.

A verdade é que, a aludida decisão do STF é bastante salutar para o comércio eletrônico e, sobretudo, para a integração regional, e melhor ainda para os consumidores e contribuintes, afirmando a inconstitucionalidade perpetrada por alguns Estados-Membros das Regiões Norte e Nordeste, destinatários de produtos e mercadorias, que tributam de maneira ilegal e, sobretudo, inconstitucional, operações de comércio eletrônico das quais participam, fomentando ainda mais a odiosa “Guerra Fiscal”³³.

O vertiginoso avanço do comércio eletrônico no Brasil provocou uma acirrada guerra fiscal entre Estados-Membros, na arrecadação do ICMS nas vendas pela internet.

Não se pode esquecer que, segundo a CF de 1988, de um modo geral, o ICMS é recolhido no local de origem do produto, ou seja, de onde ele é despachado para o Estado destinatário. Portanto, o ICMS deve ser recolhido nos

³³ CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

locais dos centros de distribuição, que, no caso do comércio eletrônico, necessariamente não coincide com o Estado em que o bem foi adquirido.

Com esse mecanismo, os Estados do Mato Grosso e da Bahia estimam perderem cerca de R\$ 400 milhões em arrecadação por ano com as vendas realizadas pela internet³⁴.

Na outra ponta, Estados mais abastados, das Regiões Sul e Sudeste, onde localizam-se os grandes centros de distribuição de mercadorias e produtos das grandes redes do comércio atacadista varejista, fazendo com que a arrecadação do ICMS nesses Estados seja elevadíssima, se comparada com os Estados das Regiões Norte e Nordeste.

Demais Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste não fizeram o mesmo e passaram a reclamar da queda da arrecadação e do ICMS, provocada pela retração do crescimento econômico, em virtude do crescimento das vendas do comércio eletrônico, em detrimento das vendas internas realizadas nas lojas físicas³⁵.

Em virtude de tal impacto nas vendas internas, os Estados Piauí, Paraíba, Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Ceará e da Bahia, estabeleceram sobretaxas ao ICMS sobre os produtos originários de outros Estados concentradores dos centros de distribuição.

Em função dessa situação, a CNI e a OAB Nacional ajuizaram ADINs perante o STF, objetivando as declarações de inconstitucionalidade das normas dos Estados do Piauí, Paraíba, Ceará, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, que determinaram o aumento da cobrança do ICMS para produtos que venham de fora dos aludidos Estados.

O STF concedeu liminares suspendendo tais aumentos do ICMS pelos Estados do Piauí e da Paraíba. As ADINs ainda terão o mérito analisado e julgado, mas, provavelmente, serão julgadas procedentes.

Essa guerra fiscal travada entre os Estados, em busca de arrecadação do ICMS, está acarretando embaraços para os consumidores, pois, caso o vendedor não recolha a diferença do ICMS cobrada no local da entrega da mercadoria, o bem fica retido em custódia na Secretaria da Fazenda do Estado destinatário, o que

³⁴ FARELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronico1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

³⁵ Ibid.

acarreta atrasos nas operações e, conseqüentemente, na entrega do produto adquirido através do comércio eletrônico realizado entre Estados.

Nesse diapasão, o Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor (IDEC) entende que está ocorrendo bitributação do ICMS, considerando-a inconstitucional, pois o consumidor acaba arcando com o ônus da diferença de imposto cobrada no destino. Segundo o mesmo instituto, além do comércio virtual, as leis de sobretaxação do imposto também tem sido utilizadas para vendas por catálogos ou por telefonia, de bens despachados de outro Estado.

Os Estados destinatários, sobretudo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, se defendem, dizendo, equivocadamente, que o Estado tem poder de legislar em matéria de ICMS, o que é um absurdo. O Estado até tem poder de legislar sobre ICMS, desde que observe os limites impostos pela Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e pelas Resoluções do CONFAZ.

Porém, segundo a CF, um produto vendido por empresa de uma Unidade da Federação para uma pessoa física de outra Unidade da Federação, o ICMS deve ser recolhido no local de origem da mercadoria.

Com base nessa argumentação, grandes redes de varejo, como Lojas Americanas, Submarino, B2W, Lojas Renner e Lojas Marisa, têm obtido decisões judiciais liminares contra o recolhimento adicional do ICMS nesses Estados destinatários, sobretudo do Norte e Nordeste.

No mês de abril de 2013, entrou em vigor no Estado da Bahia uma lei que cobra um adicional do ICMS de 10% dos produtos provenientes de outros Estados. Segundo o Superintendente da Fazenda daquele Estado, Cláudio Meirelles, a Bahia tem perdido em torno de R\$100 milhões ao ano de arrecadação, em virtude das compras que chegam de outros Estados via comércio eletrônico, sendo que consumidores daquele Estado estão deixando de adquirir mercadorias das lojas físicas da Bahia. Segundo Meirelles, apesar das seis liminares já concedidas pelo Poder Judiciário para que empresas que vendem na Bahia não paguem o ICMS adicional, muitas outras aceitam pagar a diferença do ICMS, para que os produtos sejam liberados.

No Estado do Mato Grosso, a sobretaxa do ICMS é de 9% e vem sendo cobrada desde o mês de outubro de 2008, ficando porém isentos os produtos de menor valor³⁶.

Assim, a chamada e odiosa Guerra Fiscal está longe de ser debelada de vez. Os Entes Federativos, no caso os Estados-Membros, com seus incentivos fiscais e creditícios, suas sobretaxas e seus subsídios fiscais, concorrem acirradamente pela instalação de empresas em seus territórios.

Para impedir ou pelo menos amenizar a chamada guerra fiscal, temos a nossa disposição o CONFAZ, que é o Conselho de Política Fazendária das Secretarias das Fazendas Estaduais, que já asseverou que, para manter o equilíbrio fiscal entre os entes federativos Estaduais, se um produto sai de determinado Estado da Federação, destinando-se a adquirente de outro Estado, deve haver um cálculo para partilhar o ICMS entre os dois Estados³⁷.

Segundo a Constituição Federal de 1988, as decisões no âmbito do CONFAZ somente podem ser tomadas em consenso entre todas as 27 Unidades da Federação.

Há algumas propostas de solução para resolver ou suavizar os atritos advindos da chamada guerra fiscal.

Conforme noticiado, a Secretaria da Fazenda do Estado do Mato Grosso protocolou junto ao CONFAZ regras para tentar solucionar a guerra fiscal ocasionada no comércio eletrônico, porém, não conquistou adeptos. Para ele, bastaria cobrar o teto da tarifa do ICMS interestadual ao passar de um limite de 7%. Nesse caso, os Estados dividiriam tal produto da arrecadação.

Outra solução para resolver o impasse ou ao menos amenizá-lo, seria estabelecer uma reforma pelo Congresso Nacional, alterando a Constituição Federal ou modificando as normas do CONFAZ, no sentido de facilitar tais acordos entre os Estados envolvidos, pois, por enquanto, esses acordos são ilegais e inconstitucionais.

Uma dessas propostas é o Projeto de Emenda Constitucional nº 227, que está parado desde 2008, não havendo por parte de nossos parlamentares federais disposição para a sua aprovação.

³⁶ FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

³⁷ Ibid.

A tão sonhada e almejada Reforma Tributária foi propaganda política e eleitoral nos palanques dos candidatos políticos eleitos, no sentido de tirar poderes dos Estados na fixação de alíquotas de ICMS, porém, ficou para segundo plano após as eleições, devendo voltar a ser objeto de propaganda eleitoral para o próximo pleito presidencial de 2014.

Enfim, o Senado aprovou recentemente, em 04/07/2012, após três meses de negociações, a PEC que estabelece nova tributação para o comércio eletrônico, modificando as regras de tributação do ICMS para o comércio eletrônico no Brasil³⁸.

Porém, a redação final ficou mais abrangente do que o texto original. Ademais, as alterações na tributação do e-commerce serão aplicáveis para toda a forma de comércio virtual, como as operações realizadas por catálogos e por telefone.

Na votação da PEC, não houve qualquer voto contrário, nos dois turnos de votação. Agora, a matéria segue para a Câmara dos Deputados. A proposta, na prática, permite que Estados destinatários dos produtos, onde estão os consumidores, fiquem com a maior parte do ICMS dessas operações interestaduais. Pela regra atual, nas transações do e-commerce, a totalidade do imposto é recolhido pelo Estado de origem da mercadoria.

Embora o Estado de São Paulo seja o mais prejudicado com essa alteração, os Senadores da bancada paulista acabaram concordando com tal mudança.

Para a viabilização da aprovação da PEC no Senado, os Senadores resolveram apoiar a proposta do presidente da casa, líder do PMDB e relator da PEC, Senador Renan Calheiros, por Alagoas, que acolheu as emendas apresentadas pelos senadores Cyro Miranda (PSDB-GO), Rodrigo Rollemberg (PSB-DF) e Lídice da Mata (PSB-BA), que elevaram as possibilidades do comércio virtual e também acrescentaram as expressões “pessoas físicas” e “pessoas jurídicas”, assegurando a não diferenciação de tributação entre ambas. A redação final de Calheiros também incorporou mudança sobre a forma de recolhimento do imposto, que é sempre a diferença da alíquota do ICMS interno e o interestadual.

³⁸ FARELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

Assim, o recolhimento do imposto caberá ao Estado destinatário, quando este for o contribuinte do mesmo. Noutra hipótese, ficará a cargo do Estado remetente, na hipótese em que o destinatário não for o responsável pelo recolhimento do mesmo.

Trata-se de uma verdadeira reforma do ICMS, em prol da tão sonhada justiça fiscal entre os Estados, sobretudo garantindo arrecadação para os Estados destinatários, principalmente das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Segundo os Senadores das Regiões Norte e Nordeste, trata-se de um novo compromisso com o pacto federativo, na busca da equidade de tratamento em matéria tributária entre todos os Estados.

Segundo o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, Andrea Calabi, ter-se-á um melhor equilíbrio da Federação com a regulamentação do ICMS sobre o comércio eletrônico, provocado pela aprovação da PEC.³⁹

No caso do Simples Nacional, segundo Alexandre Galhardo⁴⁰, conforme seja o Estado em que o estabelecimento esteja instalado, a venda pode ser tributada pelo ICMS, devendo tal imposto ser destacado na nota fiscal da empresa optante e enquadrada no SIMPLES.

Um protocolo celebrado entre os Estados determina que, no comércio eletrônico interestadual, através de venda direta ao consumidor, o imposto seja partilhado entre o Estado de origem e o Estado destinatário dos produtos, da mesma maneira que ocorre nas vendas realizadas pelos meios tradicionais de comércio.

Nesse caso, a parcela do ICMS devido ao Estado de origem será de 7%, para produtos oriundos das regiões Sudeste e Sul, menos o Espírito Santo, ou será de 12% para as mercadorias ou bens provenientes das regiões Centro-Oeste, Norte, Nordeste e o Estado do Espírito Santo.

A parcela devida ao Estado de destino será igual à diferença entre a alíquota interna (7% ou 12%, conforme o caso) e a interestadual⁴¹.

No Brasil, o governo federal criou o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico, principalmente para servir de canal de diálogo entre o Governo e os setores produtivos da cadeia econômica. O coordenador desse comitê publicamente manifestou posicionamento de que não deve ocorrer tributação nas operações

³⁹ FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronico1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid.

realizadas pela Internet com relação às transações reais, como a venda de veículos pela rede mundial de computadores, ficando a dúvida em relação ao local do recolhimento dos impostos.⁴²

Já a Receita Federal do Brasil entende que não deve haver qualquer enquadramento tributário diferenciado em relação ao comércio virtual.

Em matéria de imposto de renda e no plano internacional, é o país onde reside a pessoa que acessa o site, que deve tributar o rendimento auferido através do comércio virtual, reduzindo-se assim os riscos reais de bitributação ou de não tributação, em decorrência de eventual tributação pelo Estado da residência.⁴³

Na importação, segundo o entendimento de Guilherme Cezaroti⁴⁴, se a aquisição da mercadoria ou do produto for feita em outro país, seja por pessoa jurídica prestadora de serviços, seja por pessoa física, o STF entendeu que não haverá incidência do ICMS na operação de importação, de acordo com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, “a”, da Constituição Federal de 1988, para quem a pessoa jurídica prestadora de serviços e a pessoa física não realizam atos de circulação de mercadorias, não tendo como se aproveitarem dos créditos correspondentes, o que ofende a não-cumulatividade tributária (STF; Pleno; Recurso Extraordinário nº 203.075-9/DF; Rel. Min. Ilmar Galvão; red. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa; j. 5.8.1998; DJ 29.10.1999).

Nesse mesmo sentido, Recurso Extraordinário nº 185.789/SP, j. 3.2.2000, DJ 19.5.2000.

⁴² FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronicon1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013

⁴³ *ibid.*

⁴⁴ CEZAROTI, Guilherme. Breves Considerações a Respeito da Incidência do ICMS nas Operações Realizadas via Internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo Schoueri (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 157.

CAPÍTULO 4 O COMÉRCIO ELETRÔNICO E A TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES

Um dos temas de grande importância e complexidade do Sistema Tributário Nacional é o relacionado à Tributação sobre os Serviços de Comunicações, sobretudo no que diz respeito à incidência do ICMS, embora também ocorra a incidência do PIS e da COFINS, também de forma direta.

No âmbito da prestação de serviços de forma eletrônica, o que interessa basicamente são os Serviços de Comunicações.

Com relação ao *download* de programas de computadores, de acordo com a melhor doutrina, sobretudo encabeçada por Elidie Palma Bifano ¹, não há incidência do ICMS, mesmo no caso em que o vendedor autoriza a realização de cópias ou duplicação do programa ou arquivo, pois, em qualquer caso, não há circulação física da mercadoria ou produto, até mesmo porque trata-se de bem intangível, não material por tanto. A legislação do ICMS é clara a respeito, ao prever a incidência de tal imposto somente sobre a efetiva circulação física da mercadoria ou do produto, ficando descartada portanto a sua incidência sobre bens digitais, que são intangíveis, o que não é de se estranhar.

Nesse contexto, quem defende a incidência do ICMS sobre tais operações de *downloads* de *softwares*, na verdade está criando tipos tributários não previstos na legislação em vigor, pois tal fato não se enquadra nas operações de circulação física da mercadoria ou do produto, conforme definida no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar nº 87/96.

Assim, depara-se com o Princípio do *Non Taxation Without Representation*, ou da Reserva Legal em matéria tributária, não permitindo a discricionariedade mascarada, conforme nos preleciona Aires Fernandino Barreto².

¹ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 275-276.

² BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de iniciação em direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 57.

4.1 O Comércio Eletrônico e os Serviços de Comunicações

Os Serviços de Comunicações, perfeitamente, se encaixam no âmbito do Comércio Eletrônico, pois envolvem um grande aparato tecnológico para a sua prestação, que cada vez mais se desenvolve com o crescente aprimoramento da tecnologia da informação.

Basicamente, os Serviços de Comunicações compreendem os serviços de telefonia fixa e móvel (celular), os Serviços de Provedimento de acesso à *internet*, e, conseqüentemente, os próprios serviços de acesso à Rede Mundial de Computadores, bem como compreende os Serviços de Radiodifusão de Sons e de Imagens, oferecidos pelas redes de rádio e de televisão.

A mídia sonora e de imagens exerce um importante papel de formador de opinião em nossa sociedade, tanto aqui como alhures.

É através dos sistemas de rádio, televisão e da própria *internet* que as pessoas são politizadas, informadas, bem ou mal, e passam a formar suas opiniões a respeito da política, economia, educação, sexualidade, religião, consumo, moda, intelectualidade, valores e princípios, etc.

Assim, os serviços de comunicações de um modo geral exercem um importante papel de integração não apenas regional, mas sobretudo nos planos nacional e universal, para o bem ou para o mal, desembocando na questão do desenvolvimento econômico.

É através dos Serviços de Comunicações que as pessoas têm acesso à informação, ao consumo, moda, entretenimento, interação, relacionamentos, etc.

Hoje em dia, muitas pessoas se conhecem pela rede mundial de computadores, inclusive marcando encontros, por mais estranho que pareça. É a nossa realidade.

Conforme muito bem salienta Marco Aurélio Greco³, o principal elemento para a configuração dos serviços de comunicação é fornecimento dos meios para o recebimento ou a transmissão de mensagens, e não o conteúdo da mesma.

Não se pode confundir prestação de serviços de comunicação com comunicação propriamente dita.

³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 124.

A comunicação em si mesma não é passível de tributação. Já, a nosso ver, a prestação de serviços de comunicação deverá ser tributada.

Comunicação em si, todo mundo faz.

Prestação de serviços de comunicação é o fornecimento de meios aptos para a comunicação.

Segundo Greco⁴, fornecer o ambiente de comunicação, viabilizando a instauração de uma rede comunicativa, tais como equipamentos, dispositivos, interfaces, etc., presta serviços de comunicação, além do fornecimento dos meios de transporte da comunicação.

Obviamente, há alguns tipos de serviços de comunicação, como a telefonia fixa, a telefonia móvel celular, a *internet*, os serviços de radiodifusão de sons e de imagens, os serviços de telemensagens, etc.

Ademais, os serviços de comunicação devem ser prestados por um terceiro. Aquele que tiver meios próprios de transmitir as mensagens próprias, obviamente, não presta serviços de comunicação.

4.2 Serviços de Telefonia Fixa e o ICMS

Basicamente, sobre os Serviços de Telefonia Fixa indubitavelmente incide o mais importante imposto do nosso país, que é o ICMS.

Trata-se de um imposto Estadual e Distrital, de integração não apenas regional mas, sobretudo, nacional. Tanto é verdade que a própria Constituição Federal de 1988 passou a exigir Lei Complementar nacional para regulamentar para todo o Brasil esse importante imposto da competência constitucional dos Estados-Membros e do Distrito Federal, conforme nos preleciona Elidie Palma Bifano.⁵

Como salienta Ives Gandra da Silva Martins⁶, a Lei Complementar em matéria tributária não é federal, mas sim Nacional, ou seja, vale indistintamente para todos os Entes Políticos da federação, isto é, União, Estados-Membros, Distrito

⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 124..

⁵ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 275-276.

⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. p. 85.

Federal e Municípios. O seu alcance e aplicabilidade é o mais amplo possível, no âmbito do território nacional.

No caso do ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, mais conhecida como Lei Kandir, em homenagem a um antigo e ex-ministro do governo federal, é a lei que regulamenta o ICMS em todo o território nacional, por exigência da própria Constituição Federal de 1988, devendo ser observada e respeitada pelas legislações Estaduais e do Distrito Federal, em matéria do ICMS.

A própria Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155⁷, prevê a incidência do ICMS sobre os Serviços de Comunicações, inclusive no caso da telefonia fixa.

Segundo a legislação em vigor, o ICMS incide sobre *“prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”*⁸

Assim sendo, tão somente as prestações de serviços de comunicação onerosas, ou seja, remuneradas pelos tomadores aos prestadores, sujeitam-se à incidência do ICMS.

Noutro giro, quaisquer operações gratuitas, assim como a prestação de natureza assistencial e a título de liberalidade, não estão sujeitas à incidência do ICMS.

4.3 O ICMS e os serviços de telefonia pública e o uso de cartões telefônicos

Da mesma forma, se os serviços de telefonia pública forem gratuitos, não haverá incidência do ICMS. Já, se forem onerosos, ou seja, haver contraprestação, aí sim haverá incidência do ICMS.

Como os cartões telefônicos são adquiridos de forma onerosa, ou seja, são comprados, haverá incidência do ICMS, que estará embutido no custo ou preço

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva. p. 85.

⁸ Art. 2º, III – BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

de aquisição do referido cartão telefônico ou dos seus créditos, pelo mesmo raciocínio da onerosidade ou da contraprestação da operação.

A operação dever ter conteúdo econômico para que haja incidência do ICMS. Além do mais, é imprescindível a circulação física do bem, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária principal.

Assim, nos serviços de telefonia não onerosos, não haverá incidência tributária, como nas ligações telefônicas dos serviços de utilidade pública, como disque previdência, disque saúde, para os bombeiros, para a polícia militar, para a polícia civil, para os serviços públicos de emergência, etc.

Em qualquer outro serviço de comunicação telefônica, de forma onerosa, tanto em relação à telefonia fixa, como em relação à telefonia móvel ou celular, haverá onerosidade, e, conseqüentemente, haverá incidência tributária do ICMS, excetuando-se os serviços telefônicos de utilidade pública, como os relacionados aos serviços de saúde pública, bombeiros, segurança pública, vigilância sanitária, serviços públicos de fornecimento de água, de esgoto e de energia elétrica, da previdência social, da receita federal do Brasil, etc.

Da mesma maneira, a utilização de cartões telefônicos, que são adquiridos onerosamente, terão embutidos nos seus custos o ICMS devido na operação, proporcionalmente ao valor da ligação telefônica, conforme o caso.

Como os serviços de telefonia, tanto móvel ou celular, como fixa, são maneiras de fornecimento de meios para viabilizar as comunicações interpessoais, nos casos de serem operações onerosas, na maioria das vezes, haverá incidência do ICMS.

4.4 Os Serviços de provimento de acesso à internet e o ICMS

Segundo Marco Aurélio Greco⁹, “A tributação do serviço de provimento de acesso à Internet tem gerado grande polêmica”.

Segundo o mesmo, tal serviço está sujeito à incidência do ICMS¹⁰, sob o argumento de que os provedores exercem atividade consistente em fornecimento

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Provedores de acesso e o ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 69, p. 47, maio 2003.

¹⁰ Id. **Internet e direito**, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 119 et seq.

de meios diferenciados para comunicação, não se confundindo com os serviços prestados pelas companhias telefônicas. No mesmo sentido, Luciana Angeiras.¹¹

Nesse sentido assentou o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 323.358, publicado no Diário da Justiça de 03/09/2001, de relatoria do Ministro José Delgado, conforme notícia Marco Aurélio Greco¹², cuja ementa segue:

Tributário. Provedor da Internet. Prestação de serviço de comunicação. Espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza comercial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei complementar nº 87/1996. Lei nº 9.472/1997.

O artigo 2º da LC nº 87/1996, determina a incidência do ICMS sobre as prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer forma, abrangendo a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, a ampliação de comunicação de qualquer natureza, e, segundo alguns, abrangendo os serviços prestados por provedores de acesso à internet, se for de maneira onerosa.

Segundo o entendimento do STJ (REsp nº 323.358, DJ 03/09/2001), qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS, sustentando que a relação entre o provedor (prestador de serviço) e o usuário é de natureza comercial, visando possibilitar a comunicação desejada, sendo suficiente para constituir fato gerador do ICMS.

O venerando acórdão sustenta ainda que, segundo o art. 61 da Lei nº 9.472/97, o serviço prestado pelo provedor de acesso à internet não é serviço de valor adicionado.

A ADIN nº 1.467, almejou afastar dispositivo da Lei Orgânica do Distrito Federal prevendo a incidência do ICMS sobre os serviços previstos no artigo 21, inciso XI, da Constituição Federal.

¹¹ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à Internet. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 249.

¹² GRECO, Marco Aurélio. Provedores de acesso e o ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 69, p. 47, maio 2003.

No referido julgamento, em 1996, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, entendeu o STF que esta previsão implicaria na concessão de benefício na ausência de convênio.

Da mesma forma o julgamento da ADIN nº 930, de relatoria do Ministro Celso de Mello, segundo o qual os serviços de televisão e rádio, de competência tributária estadual, não podem ser desonerados sem a existência de convênio.

Portanto, segundo o entendimento do STF, para afastar a incidência do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à internet, somente mediante convênio no âmbito do CONFAZ.

Porém, *a contrario sensu* e discordando do venerando aresto, os serviços de provimento de acesso à *internet*, segundo a Lei Geral de Telecomunicação, se nos apresenta como sendo de “valor adicionado à telecomunicação, prestados por terceiros, que não sejam operadores de telecomunicação, que adicional, acrescentam utilidades ou valor ao preexistente serviço de telecomunicação”¹³, conforme o magistério de Elidie Palma Bifano, portanto, não passível de ser tributado pelo ICMS.

Tal entendimento também é defendido por Edgar Pitta de Almeida.¹⁴

O imposto incide sobre os serviços de comunicações propriamente dito. O mero provimento de acesso à *internet*, a nosso ver, não dá ensejo à incidência do mencionado imposto, pois se trata de serviço adicionado, e não de serviço de comunicação, este sim passível de tributação.

Aliás, a Portaria nº 148/95, do Ministério das Comunicações, diz enfaticamente que o provimento de acesso à internet é de valor adicionado, o que, por si só, a nosso ver, descarta a incidência do ICMS sobre tal prestação de serviço.

Ainda, o artigo 61, parágrafo 1º, da Lei nº 9.427/97, preconiza que serviço de valor adicionado não é telecomunicação.

Assim, os provedores de acesso à *Internet* estão sujeitos a outras formas de tributação, como o ISSQN, o PIS, a COFINS, o IRPJ/IRPF, uns de forma direta, outros de forma indireta ou reflexa.

¹³ BIFANO, Elidie Palma. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial**: curso de especialização. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 267.

¹⁴ ALMEIDA, Edgar Pitta de. A tributação dos serviços de acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 14, p. 7-10, ano 1999.

A respeito do assunto bem assevera Guilherme von Müller Lessa Vergueiro¹⁵, “De um lado, os Estados e o Distrito Federal entendem que tal serviço consiste numa prestação de serviço de comunicação, razão pela qual pretendem tributá-lo mediante o imposto sobre serviço de comunicação. De outro lado, os Municípios vislumbram que tal serviço não é afeto a esses entes, estando, por sua vez, sujeito ao imposto sobre serviços.”

Segundo o magistério de Roque Antônio Carrazza¹⁶, os Municípios podem instituir imposto sobre serviços de comunicação estritamente locais.

De maneira equivocada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN nº 2.042/97, sustenta o surgimento de novo fato imponible, como se houvesse um novo tipo tributário, o que é um verdadeiro absurdo.

Conforme preleciona Guilherme von Müller Lessa Vergueiro¹⁷, os provedores de acesso à *internet* não prestam serviço de comunicação, escapando do campo de incidência do imposto sobre serviços de comunicação. Aires Fernandino Barreto também defende esse entendimento¹⁸.

¹⁵ VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. A tributação do provedor de acesso. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 69, p. 56, maio 2003.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 135-136.

¹⁷ VERGUEIRO, op. cit., p. 61.

¹⁸ BARRETO, Aires Fernandino; MELLO, José Eduardo Soares de (Coord. Da mesa de debates “D”). Serviços e serviços de comunicação: internet: provedores: “softwares”: TV a cabo: fibra ótica. In Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 14., 2000, São Paulo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 81, p. 84-101, 2000.

CONCLUSÕES

Não se pode confundir Comércio Eletrônico com Comércio Virtual.

Comércio Virtual é aquele realizado por meio da rede mundial de computadores, em que se encontra ausente o elemento presencial da compra realizada, seja pela ausência física do comprador, no momento da compra, seja pela imediata ausência da mercadoria, pois esta provavelmente será entregue, posteriormente à própria compra, na residência ou no estabelecimento do adquirente.

Já o Comércio Eletrônico é toda e qualquer operação mercantil de venda e compra, realizada eletronicamente, abrangendo a aquisição pessoal e física, por parte do comprador, de qualquer mercadoria ou produto, mesmo de maneira presencial e pessoal no próprio estabelecimento comercial, mediante o uso de cartão de crédito ou de débito, o que não deixa de ser uma forma ou maneira de Comércio Eletrônico, pois, embora a compra tenha sido realizada pessoalmente pelo comprador, diretamente e fisicamente no estabelecimento comercial, porém, com a utilização eletrônica de cartão de crédito ou de débito.

Portanto, mostra-se equivocado o entendimento de que Comércio Eletrônico é tão somente a venda e compra realizada pela rede mundial de computadores, embora, em muitos casos, para acessar de forma *on-line* a maquininha de cartão de crédito/débito, o comerciante deve estar conectado na *internet*.

Não restam dúvidas de que, para fins de incidência do ICMS no Comércio Eletrônico, é imprescindível a análise da onerosidade da operação. Se for onerosa, indubitavelmente incidirá o ICMS sobre o comércio virtual, sendo ainda necessária a circulação física ou jurídica do bem, nos termos do artigo 116, incisos I e II, do CTN, caso contrário, não poderá de maneira alguma ocorrer tal incidência.

O recolhimento dos impostos por parte das empresas que trabalham através do *e-commerce* é igual à praticada por estabelecimentos comerciais presenciais. Se por acaso a empresa estiver enquadrada no Simples Nacional, a operação será desonerada de tributos, exceto na hipótese de substituição tributária do ICMS.

Nas operações interestaduais, no âmbito do comércio eletrônico, segundo a Constituição Federal de 1988, atualmente, o recolhimento do ICMS é devido ao Estado de origem da operação mercantil, ficando o Estado destinatário, em tese, sem arrecadação e recolhimento do imposto, ou, quando muito, fica com uma pequena parcela do aludido imposto. Em virtude desse desequilíbrio fático, porém legal e constitucional, alguns Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, como Ceará, Bahia, Piauí, Paraíba, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, para driblarem tal situação, criaram, por suas legislações estaduais, adicionais do ICMS, de duvidosa constitucionalidade, para compensarem tal perda no comércio eletrônico, o que fere frontalmente a Constituição Federal, sobretudo a competência do Poder Legislativo e os princípios do pacto federativo e da separação de poderes.

Não se pode tentar contornar problemas de baixa arrecadação tributária, estabelecendo cobranças adicionais de ICMS, através de decretos do governador, ferindo o princípio da legalidade em matéria tributária, e, mesmo que seja através de ato emanado pelo Poder Legislativo estadual, ferindo frontalmente a Constituição Federal de 1988, o CTN, a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), bem como o Protocolo nº 21, do Confaz.

A questão deve ser resolvida de forma constitucional e legal, mesmo que seja mais demorada.

A Constituição Federal e a Legislação Complementar não podem ser atropeladas pela voracidade fiscal de alguns Estados que alegam estão sendo prejudicados pela sistemática de tributação do ICMS no comércio eletrônico.

Não se faz justiça fiscal adotando medidas arbitrárias e ilegais. Pelo contrário, cria-se mais desigualdade tributária.

Tanto o argumento defendido nas ADINs como o fundamento das decisões liminares proferidas pelo Ministro Joaquim Barbosa, são no sentido da proteção do Princípio do Pacto Federativo e da Isonomia de tratamento em matéria tributária. No contraponto e em sede de defesa, foi sustentada a violação ao princípio do pacto federativo.¹⁹

Visando dirimir tal dilema da chamada *Guerra Fiscal*, foram apresentadas PECs, sobretudo as de nº 56 e 103/2011, para, se não resolver a

¹⁹ ADINs nºs. 4.565, 4.628, 4.708, 4.713 e 4.909. BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**: processos Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

guerra fiscal instaurada, ao menos tentar amenizá-la, equalizando os interesses dos Estados Membros na justa distribuição da arrecadação tributária, sobretudo em matéria do ICMS, sem perder de vistas princípios constitucionais tributários, sobretudo da estrita legalidade em matéria tributária, da isonomia tributária, do pacto federativo, da separação de poderes, bem como da repartição de competências.

No dia 04/07/2012, o Senado Federal finalmente aprovou a PEC do comércio eletrônico, que determina a partilha do ICMS com os Estados destinatários, que ficariam com a maior parte do imposto, diferentemente da regra atual, em que o recolhimento fica exclusivamente no Estado de origem. A matéria segue para apreciação da Câmara dos Deputados. Enquanto isso, a *guerra fiscal* entre os entes federativos continua de forma avassaladora, sobretudo através dos incentivos fiscais, na maioria das vezes concedidos ao arrepio da lei.

Com o recolhimento no Estado destinatário e a partilha do imposto, diferentemente da regra atual, quem sabe, haverá maior justiça fiscal, em prol da defesa do Princípio do Pacto Federativo e da isonomia em matéria tributária.

Portanto, a questão é de grande complexidade e magnitude, exigindo um tratamento próprio, com legislação específica, que ainda não existe, aplicando-se por ora a legislação tributária concernente ao comércio convencional, ou seja, não virtual. *De lege lata*, a legislação comum, do Código Tributário Nacional, da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), os Regulamentos do ICMS dos Estados-Membros e do Distrito Federal, do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza ou Causa, do PIS, da COFINS, do IRPJ, da CSLL, enfim, não é apropriada para ser aplicada ao Comércio Eletrônico, a não ser de forma genérica, transitória e paliativa, até o surgimento da legislação específica, para regulamentar precisamente a Tributação sobre o Comércio Eletrônico, evitando a sonegação fiscal e a perda de arrecadação por parte dos entes públicos tributantes.

De Lege Ferenda, urge a necessidade premente de uma legislação própria e específica sobre a Tributação sobre o Comércio Eletrônico, sobretudo no que diz respeito ao momento e local precisos da ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária Principal, e, principalmente, no concernente à repartição isonômica do produto da arrecadação do ICMS entre os Estados da Federação, e, quem sabe o Distrito Federal, envolvidos nas operações de venda e compra de mercadorias e produtos e sobre as prestações de serviços tributáveis, ou seja, nas

operações interestaduais, evitando ou pelo menos amenizando a sangria da *Guerra Fiscal* entre os Estados da Federação e o Distrito Federal, na busca desenfreada pela cobrança, fiscalização e arrecadação do ICMS, que, como cediço, é o imposto de maior volume de arrecadação do nosso país.

Não se pode esquecer que, infelizmente, a questão da chamada *Guerra Fiscal* envolvendo de um modo geral os Estados da Federação e o Distrito Federal, entre si, é um dos problemas mais crônicos e complexos, do ponto de vista da Política Fiscal e Tributária, do nosso Sistema Tributário como um todo, pois, além de envolver talvez o imposto mais importante e de maior volume de arrecadação do nosso país, toca profundamente na questão orçamentária e financeira dos Estados Membros, do Distrito Federal, e, indiretamente e por via reflexa, dos aproximadamente 5.566 municípios brasileiros, segundo o IBGE, que, em grande parte, dependem para suas sobrevivências, dos chamados Fundos de Participação dos Estados e Municípios, mais conhecidos pelas siglas FPE e FPM, previstos e assegurados textualmente na Constituição Federal.

Relativamente aos serviços de comunicação, chega-se à conclusão que a comunicação, por si só, não é passível de tributação, enquanto que, a prestação de serviços de comunicação poderá ser tributada.

Como os serviços de comunicação são formas ou maneiras de viabilizar a comunicação, sendo tais serviços prestados de maneira onerosa, haverá incidência tributária. Entretanto, se tais serviços não forem prestados de forma onerosa, não haverá incidência tributária.

Os serviços de provimento de acesso à *internet* não são passíveis de tributação por si mesmo, pois tratam-se de serviços de valor adicionado, ou seja, adicionados aos serviços de comunicação, não sujeitos à incidência tributária.

Ademais, o crescimento do *e-commerce*, com a transferência de grande volume de negócios para o mundo *on-line*, de forma alguma poderá ensejar a criação de novos tributos incidentes sobre os negócios realizados pela internet.

Chega-se à conclusão também que o Comércio Eletrônico é viável do ponto de vista da Sustentabilidade Ambiental e Econômica, pois colabora de maneira preponderante para preservação do meio ambiente, considerando o encurtamento físico das distâncias entre vendedores e compradores, eliminando pelo menos uma etapa de locomoção física do adquirente em relação ao fornecedor,

pois essa primeira relação se dá através do comércio virtual, via *internet*. Do ponto de vista ambiental e econômico também há considerável economia de combustíveis e descongestionamentos das vias de transportes.

Portanto, indiscutivelmente, as vantagens do comércio eletrônico são muitas, desde do ponto de vista econômico e fiscal, este último através de uma melhor e mais equânime distribuição da arrecadação do ICMS incidente sobre o comércio virtual, até o ponto de vista ambiental.

Assim, é bastante nítida a relação direta entre as consequências e os efeitos da Tributação sobre o Comércio Eletrônico e a questão do Desenvolvimento Econômico e da Integração Regional do nosso país, pois, conforme o crescimento em progressão geométrica do Comércio Eletrônico, conforme dados já citados no bojo do presente trabalho, torna-se cada vez mais premente a existência de uma legislação própria a respeito, capaz de reger as questões tributárias que envolvem essa nova e revolucionária vertente do comércio virtual *lato sensu*, abrangendo inclusive as prestações de serviços pela *internet*, carente de legislação específica a respeito.

Os tratados e acordos internacionais, sobretudo os blocos econômicos, são importantes meios e sistemas de uniformização, tanto da legislação tributária, como das formas e maneiras de cobrança e arrecadação tributária, entre os países membros. Pena que tais acordos e tratados ainda estão sendo tratados de maneira incipiente pelos países membros, talvez em virtude das barreiras alfandegárias e fiscais de países integrantes do bloco, que ainda colocam seus interesses próprios e particulares acima dos interesses comuns de todos os membros.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edgar Pitta de. A tributação dos serviços de acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 14, p. 7-10, ano 1999.

ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à Internet. In: SHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: o direito na era virtual**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ATHENIENSE, Alexandre. **Internet e o direito**. Belo Horizonte: Inédita, 2000. p. 21.

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

BARRETO, Aires Fernandino; MELLO, José Eduardo Soares de (Coord. Da mesa de debates "D"). Serviços e serviços de comunicação: internet: provedores: "softwares": TV a cabo: fibra ótica. In Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 14., 2000, São Paulo. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 81, p. 84-101, 2000.

_____.; BOTTALO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

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

_____. Serviço de comunicação e comércio eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga. (Coord.). **Tributação do setor comercial: curso de especialização**. Direito GV. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORGES, José Souto Maior. **Curso de direito comunitário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Pressupostos da tributação do comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Ed. PUC/SP, 2002.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de junho de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. p. 12.452. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/portal-legislação>>. Acesso em: 23 abr. 2013.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 05 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Anexo. Disponível em <www.planalto.gov.br/portal-legislacao>. Acesso em: 27 jun. 2013.

_____. Decreto 1.767, de 28 dez. de 1995. Altera a Nomenclatura Comum do MERCOSUL e as alíquotas do imposto de importação e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 dez. 1995. p. 22.661. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1767.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). In: VADE Mecum. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 16 set. 1996. p. 18261. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 11 nov. 1999. p. 1. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 maio de 2000. p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. **Ministério das Relações Exteriores**: América do Sul e integração regional: UNASUL. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/temas/america-do-sul-e-integracao-regional/unasul>>. Acesso em: 31 out. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**: jurisprudência. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 4 jul. 2013.

_____. **Supremo Tribunal Federal**: processos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>>. Acesso em: 19 nov. 2012.

_____. **Supremo Tribunal Federal**: ADI. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4994&processo=4994>>. Acesso em: 26 nov. 2013.

BRITO, Ricardo. Aprovada nova tributação para o comércio eletrônico. **Estado de S. Paulo**, São Paulo, 5 jul. 2012. Economia & negócio. Disponível em: <<http://www.estadao.com.br/noticias/impresso.aprovada-nova-tributacao-para-o-comercio-eletronico>>. Acesso em: 28 maio 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **ICMS**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CEZAROTI, Guilherme. A não incidência do ICMS sobre o serviço de TV por Assinatura. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CNI ajuíza ADIn para suspender cobrança de ICMS em comércio eletrônico. Disponível em: <www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI148709,31047-CNI+ajuiza+ADIn+para+sites+situados>. Acesso em: 10 dez. 2012.

CONFAZ. Protocolo ICMS 21, de 1 de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 13 abr. 2011. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/protocolos/ICMS/2011/pt021_11.htm>. Acesso em: 15 ago. 2013.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas Considerações a respeito do Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CÚPULA DAS AMÉRICAS, 4., 1988, San Jose. **Declaração Ministerial de San Jose da Costa Rica**. San Jose, 1988. Disponível em: <<http://www.ftaa-alca.org/ministerials/sanjose/sanjosep.asp>>. Acesso em: 23/11/2013.

DELGADO, José Augusto. Aspectos Tributários no Tratado de Assunção. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação no Mercosul, pesquisas tributárias**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002. (Nova Série, 3).

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio brasileiro e internacional**. São Paulo: Método, 2001.

FARIELLO, Danilo. **Estados declaram guerra por impostos do comércio eletrônico**. 14 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.economia.ig.com.br/estados-declaram-guerra-por-impostos-do-comercio-eletronico1238157416089.html>>. Acesso em: 28 maio 2013.

FERNANDES, Edson Carlos. **Sistema tributário no Mercosul**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1999.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. **Mercosul no contexto latino-americano**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GALHARDO, Alexandre. **A diminuição da carga tributária através do emprego do conhecimento**. Disponível em: <<http://www.seuconsultorfiscal.com.br>>. Acesso em: 22 fev. 2013

GARCIA JÚNIOR, Armando Álvares. **Tributação no comércio internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

GIL, Antônio de Loureiro. **Fraudes informatizadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GORGES, Almir. **ICMS de A a Z**. Florianópolis: Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, 2002.

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

_____. Estabelecimento tributário e sites na internet; in LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto et al. (Coord.). **Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: Edipro, 2000. p. 301-302.

_____.; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito e internet**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

JUCÁ, Romero et al. Projeto de Resolução do Senado, n. 72, de 22 de dezembro de 2010. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 23 dez. 2010. p. 60.680. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=98788>. Acesso em: 20 nov. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. (Coord.). **Tributação na internet: pesquisas tributárias**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001. (Nova série, 7).

_____. (Coord.). **Tributação no Mercosul: pesquisas tributárias**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002. (Nova série, 3).

_____.; PRADO, Ney; WALD, Arnold. (Coord.). **O direito brasileiro e os desafios da economia globalizada**. Rio de Janeiro: América Jurídica: AIDE, 2003.

_____.; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). **ISS – LC 116/2003**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

MATO GROSSO DO SUL. Decreto n. 12.774, de 25 de junho de 2009. Dispõe sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com peças do vestuário produzidas neste Estado e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 26 jun. 2009. Disponível em: <http://www.sesconms.org.br/not_ler.asp?codcat=2&codigo=4185>. Acesso em: 20 nov. 2013.

MATO GROSSO DO SUL. Decreto n. 13.133, de 16 de março de 2011. Altera e acresce dispositivos ao art. 2º do Decreto nº 12.774, de 25 de junho de 2009, que dispõe sobre a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com peças do vestuário produzidas neste Estado. **Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul**, Campo Grande, 17 mar. 2011. Disponível em <http://www.normasbrasil.com.br/norma/decreto-13133-2011-ms_139011.html>. Acesso em: 20 nov. 2013.

MEIRELLES, José Ricardo. **Tributação indireta no Mercosul e integração**. São Paulo: Ltr, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. **Imposto sobre serviço de comunicação**. São Paulo: Malheiros, 2000.

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

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Direito tributário internacional**. São Paulo: MP, 2006.

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

PABST, Haroldo. **Mercosul: direito da integração**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

PARAÍBA (Estado). Lei Estadual n. 9.582, de 2011. Dispõe sobre a exigência de parcela do ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado da Paraíba**, João Pessoa, 13 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.%3A%2F%2Flegisla.receita.pb.gov.br%2FLEIS-ESTADUAIS%2FICMS%2FLEI-9582-11-EXIGENCIA-PARCELA-ICMS%2FLEI-9582-1.pdf&ei=oluNUsS4Hoq5kQfg2IGoBQ&usq=AFQjCNGwh16Q8t6lIDj0wbwlua8oz-IXWw&bvm=bv.56988011,d.eW0>>. Acesso em: 20 out. 2013.

PECK, Patrícia. **Direito digital**. São Paulo: Saraiva, 2002.

REAJUSTE real do mínimo foi de 70,49% desde primeiro ano do governo Lula. 27 dez. 2012. Disponível em: <<http://www.economia.uol.com.br/ultimasnoticias/infomoney/2012/12/27>>. Acesso em: 27 dez. 2012.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 2.823, de 07 de novembro de 1997. Altera normas do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social - FUNDES. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 10 nov. 1997. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/57aeac8dbadb84950325663500565923/b9637b94f0805a89032565410057f4c8?OpenDocument>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 3.347, de 29 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei nº 05, de 15 de março de 1975, que institui o Código Tributário Estadual, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/90962/lei-3347-99>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Decreto n. 29.591, de 26 de outubro de 2001. Dispõe sobre o aporte de recursos a empresas beneficiárias do Fundo de Desenvolvimento Econômico e Social - FUNDES. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 29 out. 2001. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/webcenter/faces/owResource.jspx?z=oracle.webcenter.doclib!UCMServer!UCMServer%2523dDocName%253A81688>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei n. 6077, de 18 de novembro de 2011. Aprova o enquadramento da sociedade que menciona no programa de atração de investimentos estruturantes - RIOINVEST. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 21 nov. 2011. Disponível em <<http://alerjn1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/c62a65c4b010650d8325794f005b5ac9?OpenDocument>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. Lei n. 6.078, de 18 de novembro de 2011. Concede tratamento tributário especial para a implantação e operação da Nissan do Brasil Automóveis Ltda e demais sociedades integrantes do complexo industrial a ser localizado no Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 21 nov. 2011. Disponível em: <<http://alerjn1.alerj.rj.gov.br/contlei.nsf/bc008ecb13dcfc6e03256827006dbbf5/699d474955c8b13d8325794f005bd210?OpenDocument>>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. Lei n. 6.107, de 13 de dezembro de 2011. Aprova o enquadramento da sociedade que menciona no programa de atração de investimentos estruturantes – RIOINVEST. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 14 dez. 2011. Disponível em <<http://alerjn1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/b24a2da5a077847c032564f4005d4bf2/41df0ff7310a4dd2832579660055d7db?OpenDocument>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei n. 6.108, de 13 de dezembro de 2011. Concede tratamento tributário especial para a segunda fase de implantação e operação da Peugeot Citroën do Brasil Automóveis Ltda e demais sociedades integrantes do complexo industrial localizado no Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 14 dez. 2011. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1030367/lei-6108-11>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Decreto n. 43.603, de 18 de maio de 2012. Concede tratamento tributário especial para o complexo composto de uma planta industrial e de um centro de distribuição implantado pela Hyundai Heavy Industries Brasil - Indústria e Comércio de Equipamentos de Construção Ltda e pela BMC Hyundai S.A. para produção e comercialização de máquinas pesadas e suas peças de reposição e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 21 maio. 2012. p. 1. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/legislacao/tributaria/decretos/2012/43603.html>. Acesso em: 20 nov. 2013.

RIO DE JANEIRO (Estado). Lei n. 6.439, 26 de abril de 2013. Dispõe sobre o programa de incentivo à modernização, renovação e sustentabilidade da frota de caminhões do Estado do Rio de Janeiro. **Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro**, Poder Executivo, Rio de Janeiro, 29 abr. 2013. p. 11. Disponível em: <<http://gov-rj.jusbrasil.com.br/legislacao/1034725/lei-6439-13>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito tributário internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, Alfredo José dos; FIORATI, Jete Jane (Org.). **Direito e negócios no mundo globalizado**. Franca: Ed. Unesp/FHDSS, 2009. v. 1.

SÃO PAULO (Estado). Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 nov. 2000. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br%2Fst_legislacao.shtm&ei=voGNUoWHDvPls ATP-4LoCg&usg=AFQjCNHcBcsNqvFi020Q00Z_AqRJ1PnLmw&bvm=bv.56988011,d.cWc>. Acesso em: 23 out. 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SILVA FILHO, Antônio Rodrigues; CATÃO, Marcos André Vinhas. **Harmonização tributária no Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

SILVA JÚNIOR, Ronaldo Lemos; WAISBERG, Ivo. **Comércio eletrônico**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais : Instituto dos Advogados de São Paulo, 2001.

SILVEIRA, Luiz Henrique et al. Proposta de Emenda Constitucional n. 56, 16 de junho de 2011. Altera os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal para dispor sobre a alíquota interestadual do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, quando a operação ou a prestação ocorrer no âmbito do comércio eletrônico. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, 17 jun. 2011. p. 23946-23955. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=100780>. Acesso em: 20 nov. 2013

SILVEIRA, Mariana C. Os avanços recentes do comércio eletrônico nos Estados Unidos e no México. In: SILVA JÚNIOR, Ronaldo Lemos; WAISBERG, Ivo. (Org.). **Comércio eletrônico**. São Paulo: IASP: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

SOARES, Guido Fernando Silva. **Common law: Introdução ao Direito dos EUA**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.

STF discute tributação de comércio eletrônico. 24 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.varejista.com.br/noticias/4708/stf-discute-tributacao-de-comercio-eletronico>>. Acesso em: 28 maio 2013.

TORRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

UNASUL. **UNASUL**: o que é, países membros, objetivos da Unasul, origem, economia. Disponível em: <<http://www.suapesquisa.com/geografia/unasul.htm>>. Acesso em: 31 out. 2013

VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. A tributação do provedor de acesso. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 69, p. 56-61, maio 2003.

GLOSSÁRIO

<i>Backbone</i>	conjunto de roteadores conectados por canais de transmissão de grande volume de dados
B2B ou <i>business to business</i>	redes privadas ou de Internet para efetivar operações entre empresas
B2C ou <i>business to consumer</i>	utilização da Internet para vender produtos e bens a consumidores finais, como um balcão ou catálogo de loja
<i>Chat</i>	debate; bate papo virtual
<i>E-COMMERCE</i>	Comércio Virtual ou Comércio Eletrônico
<i>Electronic mail</i>	mensagem de texto digitada em um teclado de computador e enviada a outro usuário, através da rede
<i>FTP</i>	Transferência de arquivo
<i>INTERNET</i>	Rede Mundial de Computadores
IP	<i>Internet Protocol</i> - endereço lógico
<i>Layers</i>	camadas superpostas
<i>Mailing Lists</i>	listas de endereços eletrônicos
<i>Marketplaces</i> (portais na <i>Web</i>)	conjunto de documentos interligados em um sistema de hipertexto.
<i>New groups</i>	Novos grupos; mensagens enviadas a um grupo de pessoas ao mesmo tempo, através do <i>usenet</i>
<i>Packet-switchin</i>	transmissão por pacote
<i>Palmtop</i>	computador de mão

<i>Site</i>	endereço eletrônico, hospedado na <i>internet</i>
<i>Software</i>	programa de computador
<i>Software off the shelf</i>	programa de computador de prateleira
<i>Transfer Pricing</i>	Preços de Transferência
<i>WEB</i>	Conjunto de documentos interligados em um sistema de hipertexto
<i>WWW (World Wide Web)</i>	conjunto totalmente interligado de documentos em hipertexto que residem nos servidores http do mundo todo.