



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Daniela de Azeredo Soares

Rio de Janeiro
2018

DANIELA DE AZEREDO SOARES

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Prof^ª. Mônica C. F. Areal

Prof^ª. Néli L. C. Fetzner

Prof. Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Daniela de Azeredo Soares

Graduada pela Universidade Federal Fluminense. Pós-graduada em Direito do Consumidor e Responsabilidade Civil pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: ao longo das últimas décadas, a evolução da tecnologia da comunicação e informação trouxe inovações significativas para as atividades comerciais. O ambiente digital, atualmente, é um dos principais meios de concretização de negócios, e para tanto desenvolveu particularidades que, aos poucos, foram naturalmente introduzidas na sociedade. Contudo, tais características trazem consigo a necessidade de regulamentação específica para suas peculiaridades, inclusive no que tange ao direito tributário. Nesse sentido, o presente artigo pretende apresentar os desafios que surgem para o direito tributário, especificamente no que concerne à tributação e à dificuldade de definir a relação tributária, bem como a ausência de previsão legal das hipóteses ensejadoras de tributos nas atividades comerciais realizadas no ambiente virtual.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributação. Comércio eletrônico.

Sumário: Introdução. 1. A necessidade do enquadramento das atividades realizadas por meio do comércio eletrônico para fins tributários. 2. O estabelecimento virtual e o conflito de competência entre os entes tributantes 3. A ausência de previsão legal das hipóteses de incidência tributária das atividades realizadas por meio do comércio eletrônico. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Os meios eletrônicos têm sido cada vez mais utilizados para fins de aquisição de bens, produtos e serviços. Diariamente, milhões de pessoas têm acesso ao mercado virtual, comportamento esse que ocasiona impacto direto nas relações de comércio.

Tal conjuntura trouxe uma série de benefícios aos consumidores, fornecedores, e prestadores de serviço, como, por exemplo, a praticidade e a comodidade para realizar negócios ou obter serviços sem sair de seu lar. O ambiente virtual, ao contrário dos demais, traz consigo a possibilidade de celebração de negócios a nível mundial, sem a imposição de barreiras geográficas.

Todavia, não se pode olvidar, que as mudanças trazidas pelo comércio eletrônico acarretam a necessidade de normas que abarquem os aspectos peculiares deste. É

imprescindível que o direito se adapte aos novos meios de comunicação, de forma que a legislação vigente acompanhe tais mudanças.

No âmbito do direito tributário, questões relevantes sobre tributação no comércio eletrônico surgem à medida em que este se desenvolve e cria mecanismos de ampliar sua área de abrangência na prestação de serviços e na venda de produtos.

Neste contexto, o presente artigo tem como objetivo abordar os impactos gerados pelo comércio eletrônico no âmbito do direito tributário.

Inicialmente, o artigo trata sobre o enquadramento das atividades realizadas por meio do comércio eletrônico para fins de tributação, tendo em vista sua relevância para a definição da relação jurídico-tributária.

Posteriormente, tecer-se-á alguns comentários em torno da questão do estabelecimento virtual e os possíveis conflitos de competência que podem surgir entre os entes, conforme se entenda por sua existência ou não. Assim como, serão destacados os aspectos legislativos que buscaram descompatibilizar essa questão.

Por fim, o artigo trata sobre a temática da ausência de definição de hipóteses de incidência das atividades realizadas por meio eletrônico. Nesse sentido, busca exemplificar a questão por meio de estudo de casos retirados da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

O método hipotético-dedutivo foi adotado para a produção do artigo, tendo em vista que a pesquisadora estabeleceu proposições hipotéticas com a finalidade de avaliar as questões problemáticas, ao longo do artigo.

Para tal, o objeto da pesquisa jurídica será abordado de forma qualitativa, uma vez que a pesquisadora pretende selecionar a bibliografia relativa ao tema em foco com a finalidade de sustentar os argumentos apresentados.

1. A NECESSIDADE DO ENQUADRAMENTO DAS ATIVIDADES REALIZADAS POR MEIO ELETRÔNICO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

O comércio eletrônico, ao longo dos anos, se consolidou como um dos principais meios de celebração de negócios e passou a representar parcela significativa do faturamento do mercado global.

No Brasil, em 2015¹, as vendas eletrônicas representavam aproximadamente 4% do comércio e estima-se que apresentarão um crescimento de 12,4% ao ano até 2021. Tal prática comercial se desenvolve a passos largos e notadamente torna-se de extrema relevância para consumidores, fornecedores e prestadores de serviço, que veem no comércio eletrônico um canal de viabilização de negócios.

Não existe uma definição formal para “comércio eletrônico”, porém a mais difundida se refere a realização de transações comerciais utilizando um conjunto de tecnologias, infraestruturas, processos e produtos que aproximam fornecedores e consumidores em um mercado global por meio da Internet. As tecnologias da informação que o suportam podem promover oportunidades para a melhoria global da qualidade de vida, proporcionando crescimento econômico e empregos nos países industrializados, emergentes e em desenvolvimento.

O comércio eletrônico pode ser definido, de acordo com Coelho², por meio do seguinte conceito:

O comércio eletrônico é a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços em que a oferta e o contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados. O comércio eletrônico realiza-se no ambiente da rede mundial de computadores.

Destaque-se que o comércio eletrônico não é constituído unicamente pelas relações negociais celebradas por meio da *internet*, este abarca também os negócios que em algum momento tenham tido uma das etapas concluída por meio eletrônico de comunicação.³

A natureza do bem ou serviço negociado não é relevante na definição do comércio eletrônico. Quer dizer, tanto na venda de mercadoria não virtual (televisor, livro, CD etc.) como na de bens virtuais (jornal eletrônico, download de música ou de logiciário etc.), se o negócio é realizado por meio de declarações de vontade transmitidas eletronicamente, o comércio é eletrônico. Assim, se alguém visita o website de uma loja de varejo, vai à página dos eletrodomésticos, examina os diversos fornos de micro-ondas disponíveis, consulta os preços, opta por um deles e remete pedido de compra, informando o número de crédito e endereço para entrega, essa pessoa está realizando ato de consumo no ambiente do comércio eletrônico, embora o bem adquirido nada tenha de virtual. Se, em seguida, ela viaja até o website de logiciários (software) para adquirir a versão atualizada de seu navegador (browser), realiza novo ato de consumo eletrônico, agora referente a bem virtual (electronically delivered products).

Alguns fatores devem ser levados em consideração para a caracterização do comércio eletrônico, dentre eles, a existência de negócios de comércio, o contato concretizado

¹ FERREIRA, Antônio Sergio Seco. *Tributação do comércio eletrônico Perspectivas tecnológicas*. Brasília, 2001. Disponível em <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20488-20489-1-PB.pdf>> Acesso em: 22 mar. 2018.

² COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. V. 3: Direito de Empresa. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.47.

³ COELHO, op. cit. p.47.

pelas partes por intermédio de meios eletrônicos, e por fim, a consolidação do negócio em meio eficiente e com transferência de dados de forma rápida.

O e-commerce é um meio de relação mercantil que facilita a atividade negocial dos contratantes. O fluxo de informações é rápido, barato e reduz consideravelmente a necessidade de infraestrutura de uma empresa. Para o contratante, seja ele consumidor final ou não, basta acessar o site da empresa com quem contratar para que fique sabendo dos produtos e condições do negócio previamente, pois as propostas já se encontram expostas, como uma vitrine virtual. Isso permite que o contratante pesquise qual será o serviço que procura, sem a necessidade de deslocamento, que resulta em perda de tempo, gasto com pessoal, transporte. Enfim, muitas são as vantagens do comércio eletrônico.⁴

Atualmente, é possível estabelecer uma divisão do e-commerce em dois tipos de operações, as realizadas para a negociação de prestação de serviços e as realizadas para a venda de produtos e bens próprios.

No caso da prestação de serviços, interessante salientar a existência da prática do *marketplace*, no qual serviços de diversos vendedores são oferecidos e comercializados por meio de um site, e o intermediário receberá um valor dos negócios realizados.

Com relação ao comércio eletrônico realizado para a venda de produtos e bens próprios, este pode ser subdividido em duas modalidades básicas: a indireta e a direta.

As operações de comércio eletrônico realizadas de forma indireta são aquelas nas quais a compra do bem é efetuada pelo consumidor por meio de sítios eletrônicos, sem a necessidade de deslocamento até o estabelecimento do vendedor.

Por outro lado, as operações realizadas de forma direta são relativas aos bens que são comercializados e transmitidos pela própria internet, por meio de downloads. Seria o caso de comercialização de livros digitais, músicas, imagens, programas, etc.

O comércio eletrônico direto guarda relação com a ideia do estabelecimento virtual, representado por um sítio eletrônico, que seria no caso um canal de venda por meio do qual todos os atos de comércio serão praticados, quais sejam compra, pagamento e entrega do produto.⁵

A classificação tradicional da Organização Mundial do Comércio (OMC) considera como bem o produto tangível e como serviço o produto intangível que não pode assumir a forma de produto físico. Esta visão intuitiva pode ser colocada em dúvida quando se trata de comércio eletrônico. É preciso entender a razão. Em princípio, é possível falar em dois tipos de comércio eletrônico. O primeiro é aquele mais característico que envolve os produtos digitalizados e que podem ser puxados da internet, tais como: software, música, filmes, jogos, publicações e outros que atendam esse mesmo requisito. Estes produtos digitalizados são entregues e pagos eletronicamente e não assumem dimensão física. O segundo tipo corresponde aos

⁴LOVATO, Luiz Gustavo. *Contratos eletrônicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.129-130.

⁵ LOPREATO, Francisco Luiz C. *Taxação no comércio eletrônico*. IE/UNICAMP, Campinas, n. 108, abr. 2002. Disponível em <<http://150.162.138.5/portal/sites/default/files/anexos/20433-20434-1-PB.pdf>> Acesso em: 22 mar. 2018.

produtos tangíveis que podem ser pedidos e pagos via internet, mas precisam ser entregues por meios convencionais.

Nesse sentido, surgem uma série de formas de comércio eletrônico, dentre as quais, destacam-se o comércio fornecido por intermédio de lojas virtuais, o F-Commerce, no qual o site de relacionamentos *facebook* é usado para criar lojas virtuais, sites de compras coletivas, leilões virtuais, etc.⁶

No âmbito do direito tributário, o principal desafio relacionado ao comércio eletrônico é identificar questões problemáticas com a finalidade de estabelecer mecanismos eficientes no ambiente virtual que determinem critérios de fiscalização e tributação, combatam entraves fiscais para a comercialização, assim como impeçam eventuais tentativas de evasão fiscal.

Para tanto, a análise da tributação no comércio eletrônico deve levar em consideração, primeiramente, o enquadramento da atividade em uma das divisões estabelecidas, seja comércio de mercadorias de forma direta ou indireta, ou, então prestação de serviços.

Isto porque, nas operações de mercadorias de forma indireta, por exemplo, há casos de empresas que possuem estabelecimentos físicos e virtuais, nas quais o ambiente virtual é apenas mais um meio de venda, e desta forma, a existência do estabelecimento virtual não guardará nenhuma relação com a ocorrência do fato gerador.

Todavia, há empresas que existem exclusivamente no ambiente virtual, como por exemplo, as empresas que são responsáveis por reunir pessoas físicas e produtos para a venda, estas não serão um simples canal de venda, mas sim uma espécie de intermediárias do negócio, e, portanto, sua participação será o meio pelo qual o fato gerador da incidência de um tributo surgirá.

Há, ainda, diferenciação de incidência de impostos a depender do tipo de atividade. As atividades de prestação de serviço, em regra, têm como principal imposto incidente o ISS, que será de competência do Município. As operações relacionadas a mercadoria, por outro lado, ensejam a incidência do ICMS, imposto de competência estadual.

Com relação ao ICMS, nos casos de operações interestaduais, surge a questão de qual seria o Estado competente para arrecadar o tributo.

Necessário estabelecer, também, qual o regime de tributação no qual esta atividade irá se encaixar, uma vez que dependendo do regime, poderão haver distinções de alíquotas e forma de tributação.

⁶GUIA do comércio eletrônico. Disponível em: <http://www.procon.sp.gov.br/pdf/acs_guiacomercio_eletronico.pdf> Acesso em: 16 fev. 2018.

O regime tributário do SIMPLES nacional, regulado pela Lei Complementar 123/03, aquele no qual se enquadram as empresas microempresas – receita bruta anual igual ou inferior a 360 mil reais – e as empresas de pequeno porte – faturamento anual superior a 360 mil reais e igual ou inferior a 4,8 milhões – é exemplo de regime que estabelece diferenciação na forma de tratamento tributário.⁷

O enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte é importante, especialmente em razão do tratamento diferenciado que é assegurado aos exercentes de atividades econômicas que assim se enquadrem. Esse tratamento diferenciado abrange uma tributação diferenciada, um tratamento tributário diferenciado, bem como regras diferenciadas sobre registro, protesto, acesso ao mercado e acesso aos juizados especiais.

Note-se que o impacto trazido pelo comércio eletrônico no direito tributário atinge diversos pontos da relação tributária. Logo, é nítido que a evolução desse carece de atenção, dada sua extrema relevância em nossa sociedade moderna e tecnológica, razão pela qual os meios de tributação devem acompanhar este desenvolvimento.

2. O ESTABELECIMENTO VIRTUAL E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE OS ENTES TRIBUTANTES

Quando o tópico é comércio eletrônico, um dos primeiros questionamentos que surge é relativo a existência do estabelecimento virtual. A sua definição no âmbito do direito tributário poderia estabelecer qual seria o ente responsável por tributar a comercialização realizada por meio eletrônico.

A discussão basicamente gira em torno da possibilidade de se considerar o site no qual ocorre a comercialização um estabelecimento propriamente dito em termos de localização.

O parágrafo 3º do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96⁸, que dispõe sobre o ICMS, define estabelecimento como “o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”. Neste sentido, seria possível considerar um site, por exemplo, como uma espécie de estabelecimento nos mesmos moldes da Lei Complementar nº. 87/96?

⁷ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Comercial*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 656.

⁸BRASIL. *Lei Complementar nº.87, de 13 set. 1996*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 24 abr. 2018.

Inicialmente, é preciso entender se o site poderia ser compreendido como local, para isso é preciso definir se seria necessária a existência de uma localização física ou geográfica para tal.

O Código Civil Brasileiro exige para que uma empresa realize suas atividades o registro da empresa no lugar onde é sediada, logo há uma vinculação a localização geográfica. Neste mesmo sentido, o Decreto n.º 7.962⁹, que dispõe sobre a contratação no meio eletrônico, exige que os sítios eletrônicos e os demais meios eletrônicos usados para oferta de produtos e serviços possuam um endereço físico e eletrônico, bem como demais informações necessárias para a localização e contato.

No âmbito do direito tributário, não há legislação específica sobre o tema, de forma que a jurisprudência estabelece que os *sites* devem ser entendidos como meras extensões dos estabelecimentos físicos, estes devidamente registrados ante as autoridades fiscais.

A noção de estabelecimento virtual nada mais é que uma forma de definir o meio de acesso do consumidor ao serviço ou produto. Isso significa dizer que os bens e serviços adquiridos por meio da rede mundial de computadores tem como meio de acesso o estabelecimento virtual, enquanto que o estabelecimento físico é caracterizado quando o acesso é feito por meio de descolamento no espaço. Desta forma, há direitos que não são adquiridos pelo estabelecimento virtual, tais como o de renovação compulsória de locação, por exemplo.

O tipo de acesso ao estabelecimento empresarial define a classificação deste. Quando feito por deslocamento no espaço, é físico; quando por transmissão e recepção eletrônica de dados, virtual. Há aspectos comuns aos dois tipos de estabelecimento, como o fundo de empresa, mas há direitos referentes ao estabelecimento físico que não existem relativamente ao virtual, como o de renovação compulsória.¹⁰

Em 2016, em relação ao ICMS, a Emenda Constitucional n.º 87/2015 decorrente do Convênio n.º 93/15¹¹ do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), trouxe alterações sobre o local da tributação. Anteriormente, o ICMS deveria ser recolhido apenas no local onde havia o registro do CNPJ da empresa que realizou a operação.

⁹ BRASIL. *Decreto n.º 7.962*, de mar. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm> Acesso em: 16 fev.2014.

¹⁰ COELHO, op. cit. p.49.

¹¹ BRASIL. *Convênio ICMS n.º 93*, de 17 set. 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 15 mar. 2018.

Com as modificações trazidas, entendeu-se por partilhar o imposto entre o Estado de origem da mercadoria, assim como o Estado destinatário. Entretanto, tais modificações foram suspensas por liminar concedida na ADI 5464¹².

Estas alterações possibilitariam atribuir a competência tributária a dois estados distintos, entretanto, neste caso, isso só seria possível se fosse considerado o site eletrônico como um estabelecimento virtual, cuja a localização seria definida pela localização do Estado do destinatário.

Todavia, tal designação não é plausível, pois o direito privado interno entende a noção de estabelecimento remonta à ideia de unidade, tendo se como referencial o local físico da pessoa jurídica.

No caso do ISSQN, por exemplo, tributo de competência municipal, entende-se que este é devido nos limites da localização geográfica do Município, sendo assim, ainda que o domicílio virtual seja localizado em apenas um ente federado, este será devido no local onde ocorreu a efetiva contratação e exteriorização da riqueza. Dessa forma, o estabelecimento virtual não foi considerado para fins de tributação.

3. A AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS ATIVIDADES REALIZADAS POR MEIO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

A acelerada expansão do comércio eletrônico e de suas modalidades gerou impactos em diversos ramos do direito, uma vez que trouxe a necessidade de regulação específica para casos até então distantes da legislação brasileira. No âmbito do direito tributário, é possível destacar o impacto do surgimento dessa nova forma de comercializar nos elementos formadores da obrigação tributária.

A obrigação tributária, de acordo com o caput do art. 113 do CTN, pode ser principal ou acessória, sendo a primeira, aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, e seu objeto será o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, enquanto que a segunda, decorre de previsão legal.

¹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5464/RJ*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5464&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 27 mar. 2018

Ao legislador cabe definir as hipóteses de incidência que caso ocorram materializarão o fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, e conseqüentemente a obrigação de pagar o tributo. Neste sentido, bem define Eduardo Sabbag.¹³

Como se notou, “hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto aquela é a “descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido”, esta se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto.

Nesse ponto, há o primeiro entrave encontrado na tributação do comércio eletrônico, pois muitas das atividades que surgem no âmbito virtual não estão claramente definidas em lei como hipóteses ensejadoras de tributos. Note-se, que nem sempre isto ocorre por negligência do legislador, mas sim pelo surgimento e dissipação rápida destas atividades, que muitas das vezes impedem que a ciência imediata do legislador.

A ausência de definição legal daquele fato como hipótese de incidência que terá como consequência o fato gerador e o surgimento da obrigação principal, torna mais difícil de identificar ou mesmo enquadrar a atividade realizada por meio virtual como sendo ou não ensejadora de tributo.

O primeiro ponto que merece destaque está relacionado a incidência do ICMS, imposto de competência estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e do ISSQN, imposto de competência municipal sobre serviços de qualquer natureza. Estes impostos, em regra, são os de maior incidência no campo do comércio, e nas operações realizadas por meio de comércio eletrônico suscitam dúvidas há algum tempo.

Na questão relativa à comercialização de softwares, há acirrada disputa entre Municípios e Estados sobre qual seria o imposto incidente. Alegam os Municípios que o ISSQN incidiria, pois, a comercialização de software por meio de transferência de dados se caracterizaria como prestação de serviço, os Estados, por outro lado, afirmam que a transferência de dados seria o equivalente a circulação de mercadoria, o que daria ensejo a incidência do ICMS.

Essa é discussão antiga, em julgado de 1998, O STF no Recurso Extraordinário n. 1766263/SP¹⁴, discutiu a incidência de impostos na venda de softwares. O Relator Ministro Sepúlveda Pertence, à época, destacou que “mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”, logo só haveria incidência do ICMS no software, quando este

¹³ SABBAG, op.cit. p.673.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n° 1766263/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 27 mar. 2018

fosse exemplar de programa produzido em larga escala e em suporte físico, ou seja, comercializado em formato de CD, DVD etc. Todavia, nos casos em que a venda fosse concretizada por transferência de dados, sem que houvesse a materialização do programa, haveria a incidência do ISSQN, uma vez que se trataria de licenciamento ou cessão do direito de uso do programa de computador.

Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Em 2010, entretanto, o pleno do STF, no julgamento de uma liminar em ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo PMDB em face da Lei de Mato Grosso nº 7.098, de 1998, admitiu a incidência de ICMS em softwares tanto nos casos dos produzidos em série, quanto naqueles transferidos por meio de download.

Com relação aos softwares desenvolvidos para clientes, há entendimento, na jurisprudência do STF, no sentido de se tratar de prestação de serviço, razão pela qual seria hipótese de incidência do ISSQN.

Note-se que a questão, passados mais de quinze anos, ainda é motivo de debate na jurisprudência e traz implicações a tributação. Admitir que o ICMS incide sobre softwares comercializados por meio de transferência de dados ou por varejo, implica em uma nova questão, que seria qual o Estado competente para tributar, o Estado da origem, onde o software foi produzido, ou o Estado para o qual ele se destina. Tal questão poderia inclusive dar margem para uma bitributação.

Outra questão relevante a ser abordada diz respeito à imunidade atribuída aos livros eletrônicos. O Estado do Rio de Janeiro, no Recurso Extraordinário n. 330817-RJ, alegou que o livro eletrônico não deveria ser imune à tributação, tendo em vista ser novo meio de comunicação, distinto do livro impresso.

No mesmo recurso, discutiu-se, ainda, a possibilidade de se tributar o suporte físico no qual estaria armazenado o arquivo referente ao livro, uma vez que este não estaria abarcado pela imunidade dada ao papel na Constituição.

O STF, contudo, entendeu que a imunidade prevista no art. 150, IV, "de" da CRFB/88 alcança tanto o livro eletrônico quanto ao suporte fático que é usado exclusivamente para o seu armazenamento.

Neste sentido, saliente-se parte do voto do Relator Ministro Dias Toffoli.¹⁵

Sintetizando e já concluindo, considero que a imunidade de que trata o art. 150, VI, d da Constituição alcança o livro digital (e-book). De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do “papel”, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros. Nesse contexto moderno, contemporâneo, portanto, a teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc.

O provedor de acesso à internet é outro tema de destaque quando se discute a questão da tributação no comércio eletrônico. Discutiu-se a incidência do ICMS ou do ISS, ou, ainda se seria o caso de não ser o provedor de acesso à internet atividade tributável. A Procuradoria da Fazenda Nacional sustentava a incidência do ICMS, uma vez que o provedor seria uma espécie de serviço de comunicação. A Procuradoria do Município de São Paulo, entretanto, defendia a incidência do ISSQN por ser o provedor de acesso à internet serviço de valor adicionado.

Com base no EREsp 456650/PR¹⁶ a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que não incide o ICMS sobre receitas provenientes exclusivamente de prestação de serviço de acesso à internet, entendendo este presente na súmula nº. 334. Destaque-se o Resp. 674188/PR, de relatoria da Ministra Denise Arruda.

A Turma, por unanimidade, entendeu que o serviço prestado pelos provedores de acesso à *internet* não estão sujeitos à incidência de ICMS (Súm n. 334-STJ) e, por maioria, que tais serviços também não estão sujeitos à incidência de ISS, pois não há previsão no DL n. 406/1968, com suas alterações posteriores, que não os incluiu na lista anexa, nem na LC n. 116/2003. Precedentes citados: EREsp 456.650-PR, DJ 20/3/2006; REsp 711.299-RS, DJ 11/3/2005, e REsp 745.534-RS, DJ 27/3/2006. REsp 674.188-PR, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 25/3/2008.

Isto porque de acordo com o colendo Tribunal, o serviço de provimento de acesso à internet é, na verdade, um serviço de valor adicionado, ou seja, não é caracterizado como serviço de telecomunicação, uma vez que o provedor apenas atua como um canal intermediário entre o usuário e a internet.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 330817/RJ*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE330817.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2018

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº. 456650/PR*. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7173312/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-456650-pr-2003-0223462-0-stj/relatorio-e-voto-12903342?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 27 mar. 2018

Logo, não seria hipótese ensejadora de ICMS, conforme ratifica o ilustre Ministro Mauro Campbell Marques.¹⁷

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. ICMS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 334/STJ. 1. Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC. 2. Não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei n. 9.472/97 e da Súmula 334/STJ. 3. Agravo regimental não provido.

No que tange ao ISSQN, há entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que este também não incidiria no caso do provedor de acesso à internet, uma vez que essa atividade não possui previsão na Lei Complementar nº. 116/03.

CONCLUSÃO

A evolução dos meios de comunicação trouxe desafios para o direito tributário, especialmente no que concerne à tributação das novas atividades trazidas pelo comércio eletrônico. O direito necessita desenvolver estrutura tributária para abarcar os novos temas, pois nem sempre a legislação está apta a solucionar essas questões.

O direito tributário busca caminhos para adaptar as normas existentes às peculiaridades do comércio eletrônico, e muitas questões entram em debate quanto a esta adaptação. Questões concernentes à incidência dos tributos, competência de tributar, dentre outras, são cada vez mais constantes e precisam encontrar solução.

Embora a jurisprudência busque suprir as lacunas que surgem com o desenvolvimento da tecnologia, em alguns assuntos a solução trazida pelos Tribunais não é suficiente para os demais casos. Como dito, há especificidades no comércio eletrônico que devem ser tratadas de forma pontuada.

A questão do fornecimento de produtos e serviços por meio do comércio eletrônico é um dos principais tópicos a serem trabalhados pelo direito tributário, pois é recorrente na jurisprudência e doutrina discussões sobre qual atividade seria ou não tributável. Em alguns

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 357107 / SC. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1265256&num_registro=201301800884&data=20130925&formato=PDF>. Acesso em: 27 mar. 2018

casos, discute-se inclusive se haveria aplicabilidade de uma imunidade tributária, como no livro eletrônico, por exemplo.

A própria mercadoria comercializada ganha novas feições. A ideia de mercadoria como exclusivamente produto palpável, conceito tradicionalmente conhecido, nas últimas décadas, foi abandonada. Hoje, é possível que essa mercadoria seja representada por algo que não tem existência no mundo físico, e sim apenas no mundo virtual. Um exemplo seria o software.

Em paralelo, é possível notar que outros ramos do direito procuram se adaptar as novas tecnologias. Em matéria de direito do consumidor, por exemplo, há o Decreto n.7.962/13, que trouxe importantes imposições aos fornecedores de produtos e serviços no âmbito do comércio eletrônico.

O legislador não pode ser omissivo em face da demanda trazida pelo comércio eletrônico no âmbito tributário, pois tal omissão traz implicações na tributação, e conseqüentemente, na arrecadação dos entes da federação. Note-se que há a necessidade de delimitação material do âmbito de incidência dos tributos.

Neste sentido, diante desse complexo sistema negocial, é complicado acompanhar os diversos avanços tecnológicos. Entretanto, imprescindível que haja maior atenção do legislador para que haja adaptação da norma em vigor aos casos que são trazidos pelo comércio eletrônico, assim como esteja o legislador aberto a inovações que permitam evitar surpresas diante das possibilidades que podem surgir com a evolução do mundo digital.

REFERÊNCIAS

BRASIL, *Lei n.º 8.078*, de 11 set. 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm>. Acesso em: 16 fev. 2018.

_____, *Convênio ICMS n.º 93*, de 17 set. 2015. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 15 mar. 2018.

_____, *Decreto n.º 7.962*, de mar. 2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm> Acesso em: 16 fev.2018.

_____, *Projeto de Lei n.º 4.189 de 2012*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551602>> Acesso em: 15 ago. 2018.

_____, *Projeto de Lei n.º 4.906 de 2001*. Disponível em: < <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=29955>> Acesso em: 15 ago. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 1766263/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 27 mar. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 330817/RJ*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE330817.pdf>>. Acesso em: 27 mar. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 5464/RJ*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5464&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 27 mar. 2018

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº. 456650/PR*. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7173312/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-456650-pr-2003-0223462-0-stj/relatorio-e-voto-12903342?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 27 mar. 2018

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 357107 / SC*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1265256&num_registro=201301800884&data=20130925&formato=PDF>. Acesso em: 27 mar. 2018.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30477-31869-1-PB.pdf>> Acesso em: 23 mar. 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. V 3. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FERREIRA, Antônio Sergio Seco. *Tributação do comércio eletrônico Perspectivas tecnológicas*. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20488-20489-1-PB.pdf>> Acesso em: 22 mar. 2018.

GUIA do comércio eletrônico. Disponível em: <http://www.procon.sp.gov.br/pdf/acs_guia_comercio_eletronico.pdf> Acesso em: 16 fev. 2014.

LOPREATO, Francisco Luiz C. *Taxação no comércio eletrônico*. IE/UNICAMP, Campinas, n. 108, abr. 2002. Disponível em <<http://150.162.138.5/portal/sites/default/files/anexos/20433-20434-1-PB.pdf>> Acesso em: 22 mar. 2018.

LOVATO, Luiz Gustavo. *Contratos eletrônicos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Comercial*. 5.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

UNCITRAL, Lei Modelo. *Resolução nº. 51/162*. Dispõe sobre comércio eletrônico. Disponível em: <<http://www.lawinter.com/1uncitrallawinter.htm>> Acesso em: 20 ago. 2014.