

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP
COGEAE**

LUDMILLA DA MATTA OLIVEIRA

**TRIBUTAÇÃO ESTADUAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO
(INCIDÊNCIA DO ICMS)**

SÃO PAULO

2010

LUDMILLA DA MATTA OLIVEIRA

Matrícula - 91127427

**TRIBUTAÇÃO ESTADUAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO
(INCIDÊNCIA DO ICMS)**

Monografia apresentada à coordenação do curso de especialização em direito tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC, como exigência parcial para obtenção do grau de especialista em direito tributário, sob orientação da Professora Ms. e Doutoranda Íris Vânia dos Santos Rosa e do Prof. Mestrando Antônio de Moraes Rêgo Gaspar.

São Paulo

2010

Oliveira, Ludmilla da Matta.

TRIBUTAÇÃO ESTADUAL NO COMÉRCIO ELETRÔNICO (INCIDÊNCIA DO ICMS)
São Paulo / SP, 2010, 36 folhas.

Monografia de Final de Curso de Pós-graduação em Direito Tributário da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – COGEAE, 2010.

Área: Direito Tributário.

Orientadores: Íris Vânia dos Santos Rosa e Antônio de Moraes Rêgo Gaspar.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente à Deus por mostrar o caminho da justiça e me ajudar a enfrentar obstáculos da vida para conseguir mais uma etapa.

Agradeço aos professores do curso, Íris Vânia dos Santos Rosa, Fernando Favacho e Aurora Tomazini de Carvalho, pelos ensinamentos, confiança e inspiração.

Agradeço por todos os funcionários da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – unidade Consolação e Caio Prado, que sempre me atenderam com respeito e generosidade, com enorme atenção e prontidão;

Agradeço aos meus pais que me incentivaram à esta jornada, com esforço e paciência durante estes 02 anos de curso.

Por fim, agradeço ao Rodrigo, pela paciência e pelo apoio.

RESUMO

O presente estudo relata a questão da tributação estadual no comércio eletrônico, com a incidência do imposto ICMS.

O ICMS, imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, estabelecido pelo artigo 155, inciso II da Constituição Federal, tem como fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal), e, a prestação de serviço de comunicação.

A conceituação de mercadoria e a definição de estabelecimento geram grande importância para fins de incidência do ICMS, gerando, assim a sua adaptação e fiscalização na nova forma de comércio: o comércio eletrônico.

Comércio eletrônico é a venda de produtos (sejam físicos, sejam virtuais) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual (internet), com transações de conteúdo econômico, onde o acesso é via on-line.

Ademais, há a batalha dos Estados e dos Municípios para assegurar a receita que advém desta nova possibilidade de arrecadação tributária, tendo a necessidade de identificar a natureza jurídica do serviço prestado, para que se possa caracterizar a possibilidade de sujeição tributária dos provedores de acesso à Internet, para assim, verificar se o provedor de acesso recolherá ISS ou ICMS.

Existe também disputa entre os Estados sobre os produtos comercializados pelo varejo online, porque com o aumento das vendas pela Internet acirrou esta disputa, favorecendo as unidades de federação que abrigam os centros de distribuição das empresas que vendem pela Internet.

Por fim, o atual problema do comércio virtual para a tributação do ICMS é em relação à fiscalização que o Fisco enfrenta para as operações virtuais.

Palavras chave: ICMS, mercadoria, estabelecimento, comércio eletrônico, software, ISS, ICMS, fiscalização.

ABSTRACT

This study is about the state tribute on electronic commerce, taxed by ICMS

ICMS, tax that is responsibility of States and Federal District, established by Article 155, paragraph II of the Federal Constitution, has as generating fact the movement of goods, transportation service's (among cities and states), and communication services.

Goods conceptualization and definition of establishment are of paramount importance for ICMS's purposes, resulting in an adaptation and oversight of a new form of commerce: electronic commerce.

Electronic commerce is the sale of products (material or virtual) or even services realized virtually (internet), with economic trades contents, when happened online.

Moreover, happen also a discussion between states and cities to preserve the right of claim this new tribute possibility. Even though, is necessary to indentify the legal origin of the service, then is possible to know if the internet providers have or not liability to be taxed, and verify if the tax assigned is ISS or ICMS.

There is also a dispute among States for products negotiated by online retailers' commerce, because with the increase of internet sales increased also this skirmish, thus some States that have distribution centers' companies are benefited.

Finally, the virtual commerce's current problem with ICMS's taxation is the oversight that FISCO has in virtual operations.

Keywords: ICMS, goods, property, electronic commerce, software, ISS, ICMS, surveillance.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	08
CAPÍTULO 1. ICMS.....	10
1.1. Aspectos gerais do imposto ICMS.....	10
1.2. Critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS.....	13
CAPÍTULO 2. Comércio Eletrônico.....	15
2.1 - Conceito e classificação do comércio eletrônico	15
2.2 – Estrutura do comércio eletrônico.....	16
2.3 – Software e sua classificação	17
CAPÍTULO 3. Incidência do ICMS no Comércio Eletrônico	19
3.1 - Conceito de mercadoria e sua importância para incidência do ICMS.....	19
3.2 - Disputa entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS).....	22
3.3. Disputa dos Estados para cobrança de ICMS	29
3.4. Problema atual para incidência do ICMS.....	30
SÍNTESE CONCLUSIVA	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	35

INTRODUÇÃO

Com o surgimento da Internet, houve a revolução do mundo dos computadores e das comunicações, sendo um dos mais bem sucedidos em relação ao desenvolvimento tecnológico e informações.

A Internet com todas suas influências, não só em termos de comunicações, como também uma importante ferramenta online para fazer o comércio eletrônico, trouxe esta nova forma de comercialização.

Com a rápida aceleração, as compras, vendas, trocas e prestações de serviços estão cada vez mais frequentes, já que nos permite cada vez mais sofisticação dos serviços de informação e da comodidade.

Diante disso, o comércio eletrônico torna-se uma potencial fonte de receitas, mas com a grande dificuldade em tributar e fiscalizar as transações com conteúdo econômico, justamente porque a Internet não se submete a limites geográficos.

A necessidade em tributar é em razão dos estados recolherem os tributos para financiar bem públicos, sendo que com o crescimento do comércio eletrônico, parte desta receita estaria ameaçada. Além disso, a estrutura da legislação e arrecadação tributária atual deve sofrer algumas transformações para se adaptar a esse novo tipo de fato gerador.

As preocupações geradas são em relação:

1)- a tributação da pessoa física, no exercício de atividade econômica, na qualidade de agente produtivo que presta serviços, via internet, para outras pessoas físicas, sendo difícil identificar quais são os indivíduos, as transações e onde as transações se realizaram;

2)- a tributação da pessoa jurídica que realiza operações de compra e venda pela internet;

3)- e a tributação das pessoas jurídicas virtuais, que tem o seu domicílio a própria WEB.

Ademais, surgem outros problemas além da fiscalização, como qual tributo recairá sobre a venda do software, dos provedores de acesso à Internet, da disputa pela arrecadação entre os Estados e Municípios e até entre os próprios Estados.

Neste trabalho iremos discorrer sobre tais problemas, principalmente sobre como adaptar a incidência do ICMS no comércio eletrônico, importante imposto para arrecadação tributária para os Estados.

CAPÍTULO 1. ICMS

1.1. Aspectos gerais do ICMS:

O artigo 155 da CF/88 estabelece que a instituição do ICMS é de competência dos Estados e Distrito Federal, conforme abaixo:

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

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

O ICMS, imposto estadual, foi instituído pela EC 18/65, onde representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É classificado como plurifásico, pois incide sobre o valor agregado, obedecendo ao princípio da não-cumulatividade – artigo 155, §2º, I, CF; como real, já que as condições pessoais são irrelevantes; e como proporcional, tendo um caráter predominantemente fiscal.

O tratamento constitucional dado ao ICMS é robustecido pela LC 87/96, dando a compreensão, onde tal norma deverá ser observada aos preceitos que não contrariarem a CF/88.

Sobre o sujeito passivo, o artigo 155 da CF/88 determina expressamente que a lei complementar definirá aos contribuintes deste imposto (artigo 155, §2º, XII, “a”), sendo, pela dicção do artigo 4º da LC 87/96:

- *as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
- *importadores de bens de qualquer natureza;
- *prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- *prestadores de serviços de comunicação.

Ademais, pode configurar como contribuinte o responsável tributário (art. 121, parágrafo único, inciso II, CTN), ou seja, aquele escolhido por lei para pagar o tributo sem que tenha realizado o fato gerador.

Frisa-se que a Constituição Federal admitiu a responsabilidade perante o ICMS na substituição tributária, em seu artigo 150, § 7º.

Em relação ao fato gerador do ICMS, temos como base o artigo 155, inciso II da CF/88, ou seja, “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Diante disso, entendo que o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal), e, a prestação de serviço de comunicação. Expliquemos cada item:

a)- Sobre a circulação de mercadorias, o fato gerador deste indica quaisquer atos ou negócios que implicam a circulação de mercadorias, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, entendendo a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo.

É interessante observar os conceitos de circulação e de mercadorias, sendo que o conceito de mercadoria será melhor especificada no Capítulo III.

A circulação é a mudança de titularidade jurídica do bem, sendo que o bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Assim, na saída de bens para mostruário não se paga o ICMS, já que não ocorreu a movimentação física e não houve mudança de titularidade. O mesmo o diga em relação a mera movimentação física de bens entre matriz e filial.

Neste sentido, a súmula 166 do STJ dispõe que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

A mercadoria é a coisa que se constitui objeto de uma venda. A Constituição Federal definiu implicitamente “mercadoria” em sentido estrito, ou seja, produto + intuito de mercancia (decorrente da habitualidade ou volume típico de comércio na aquisição de bem). A mercadoria é bem ou coisa móvel, que se caracteriza com a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Desta forma não são mercadorias as coisas que adquire para uso ou consumo próprio, só por aquelas adquiridas para venda ou revenda.

Portanto, mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, a atividade deve ser habitual. Por essa razão a saída eventual de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas uma mera circulação de bens desgastados pelo uso. O importante é o intuito da venda ou revenda.

Por fim, para acabar com a discussão, o ICMS não deve incidir sobre coisas corpóreas que não sejam mercadoria (bens particulares), na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado, na simples transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa (súmula 166, STJ), nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação, na integralização de bens pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa (mero negócio societário), na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com deslocamento do seu patrimônio para outro local.

b)- Sobre os serviços de transporte interestadual (entre Estados diferentes) e intermunicipal (entre Municípios da mesma unidade federada) caracteriza fato gerador do ICMS. Assim, ficam descartados os serviços de transportes dentro do território do Município, sendo estes de incidência do ISS.

c)- Sobre os serviços de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior, coube à LC 87/96 estabelecer que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza. (artigo 2º, inciso III). Portanto, todo serviço de comunicação, definido na LC 87/96, poderá estar sujeito à incidência do ICMS, desde que tal definição seja adotada pela lei estadual ou distrital, observando sempre o princípio da legalidade.

Voltando aos aspectos gerais da regra matriz de incidência tributária do ICMS, em relação à base de cálculo do ICMS pode ser o valor da operação, tratando-se de operação de circulação de mercadoria; preço do serviço, tratando-se de transporte interurbano e interestadual e de comunicação; valor da mercadoria ou bem importado.

Sobre as alíquotas do ICMS, temos como base no artigo 155, § 2º, incisos IV e V da CF e a Resolução do Senado Federal 22/89.

1.2. Critério espacial da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS

Conforme já explicitado no item 1.1, o ICMS tem como fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal), e, a prestação de serviço de comunicação.

O fato gerador ocorre em um determinado lugar, cabendo ao legislador fixar o local em que se repute a obrigação tributária. Com esta fixação decorre a competência para tributar a ocorrência de um fato, onde o ente tributante terá poderes para tributar um fato previsto em lei, quando este ocorrer em seu território.

Segundo o autor Guilherme Cezaroti, em sua obra “ICMS no comércio eletrônico”¹, é “importante determinar o local da ocorrência do fato gerador porque a determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência é que irá fundamentar o exercício do poder de tributar de um determinado estado membro da federação”.

Com isso, o local da ocorrência do fato gerador é o aspecto espacial da hipótese de incidência, ou seja, a determinação do local onde ocorreu o fato previsto na lei tributária.

Diante destas considerações, o fato gerador que iremos tratar diz respeito à circulação de mercadorias, sendo que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 11, colaciona que o estado competente para instituir e cobrar o ICMS é aquele que a lei considera realizada a operação de circulação de mercadorias.

¹ CEZAROTI, Guilherme. ICMS no comércio eletrônico. São Paulo: MP Editora, 2005. Página 121.

Ainda, o mencionado artigo traz como regra principal para determinar o local onde se considera ocorrido o fato gerador do imposto, o local do estabelecimento em que se encontrar a mercadoria no momento da ocorrência do fato gerador, qual seja, a saída do estabelecimento. Entende-se por estabelecimento, uma entidade de fato, onde estão reunidos o aspecto espacial e o suporte físico à uma determinada atividade profissional.

A lei complementar determina que o aspecto espacial do fato gerador do ICMS é o local do estabelecimento onde se encontrar a mercadoria, sendo que qualquer instalação fixa do sujeito passivo poderá ser considerado estabelecimento. Agora se a operação da circulação da mercadoria for realizada mediante título que a represente, será este último o estabelecimento contribuinte do ICMS, *in verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

(...)

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado.

O estabelecimento, a fim de incidir o ICMS, deve ser permanente, e os requisitos apontados pela doutrina determinam a existência de um estabelecimento permanente, que são:

a)- elemento objetivo:

a.1)- existência de uma instalação, ou seja, local onde é exercida a atividade da empresa e onde estão localizados os bens destinados à produção e não utilizados para os objetivos sociais da empresa;

a.2)- estabilidade da instalação, ou seja, o exercício habitual de uma atividade indica que ela é exercida ao longo de determinado período de tempo, com o intuito de ser duradoura.

b)- elemento funcional:

b.1)- conexão da instalação com a atividade exercida pela empresa, ou seja, a instalação deve estar ligada ao exercício do objeto social da empresa, desde que a saída subsequente das mercadorias vá ao consumidor, já que o aspecto material do ICMS é promover a circulação de mercadorias;

b.2)- capacidade de gerar receitas, ou seja, possibilidade de gerar rendas, sendo que este requisito apontado não é essencial para caracterização de uma instalação como estabelecimento contribuinte do ICMS na opinião do autor Guilherme Cezaroti².

c)- elemento subjetivo:

c.1)- existência de empregados para manusear os equipamentos existentes no estabelecimento: da leitura da LC nº 87/96, não se depreende a exigência de presença humana em uma instalação para que seja considerada estabelecimento, o que demonstra não ser um requisito para que uma instalação seja considerada um estabelecimento.

O Código Tributário Nacional abriu a possibilidade de o legislador eleger como ocorrência do fato gerador aquele em que ocorrer a circulação de mercadoria sem que exista um estabelecimento registrado no cadastro de contribuintes do ICMS, e nem é necessária a presença de uma instalação. Basta a localização da pessoa que realizou o fato gerador do ICMS, seja com ou sem eventuais meios que foram empregados.

CAPÍTULO 2. COMÉRCIO ELETRÔNICO

2.1. Conceito e classificação do comércio eletrônico

Comércio eletrônico é a venda de produtos (sejam físicos, sejam virtuais) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual (internet), com transações de conteúdo econômico, onde o acesso é via on-line.

Muitos doutrinadores, como Aldemario Araújo Castro³, classificam o comércio eletrônico em 02 (duas) modalidades:

² CEZAROTI, Guilherme. Op. cit., p. 135.

³ CASTRO, Aldemario Araujo. Os meios eletrônicos e a tributação . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1813>>. Acesso em: 15 set. 2010.

- Impróprio ou indireto: bens tangíveis ou corpóreos, como a venda de livros, brinquedos, CDs de músicas, equipamentos eletrônicos, entre outros. Neste há um desdobramento físico da operação, onde um bem corpóreo sai do estabelecimento do vendedor e entregue ao comprador, sendo que o pedido é a própria operação de compra e venda, realizado por meio eletrônico, seja por e-mail, formulário eletrônico, como também por fax ou telefone. Esta operação se equipara as vendas realizadas por telefone ou catálogo, onde a mercadoria é entregue por meios usuais. Nesta modalidade não há qualquer dificuldade em tributação, pois saindo as mercadorias dos estabelecimentos dos vendedores, que os tributos serão devidos.
- Próprio ou direto: bens intangíveis ou de serviços realizados eletronicamente, sendo que a operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a internet. À título de exemplos, podemos citar a compra e venda de uma música e *download* de um programa de computador. Esta modalidade gera grandes preocupações jurídico-tributárias, já que estas operações estão fora do campo da tributação, pois em uma operação de compra e venda de uma música realizada pela internet sai do servidor do vendedor (próprio ou terceiro) direto para o computador do comprador, não se enquadrando “na saída de mercadoria de estabelecimento”, conforme previsto no artigo 12 da LC nº 87/96. É preciso identificar se há ou não “estabelecimento virtual”, qual o sujeito passivo da obrigação tributária (onde há grandes discussões acerca dos intermediários – provedores - como sujeitos passivos), para a devida fiscalização e tributação. É imprescindível o conjunto de normas tributárias voltadas especificamente deste “novo” campo de atividade, onde a regra matriz de incidência tributária deve ser estabelecido especificamente pelo legislador à estas novas condições, ou seja, na hipótese, os critérios material (fato em si), espacial (condição de lugar) e temporal (condições de tempo), e no consequente, os critérios pessoal (a quem pagar e quem deve pagar) e quantitativo (quanto pagar).

2.2. Estrutura do comércio eletrônico

Quanto à estrutura do comércio eletrônico, basicamente advém da internet, “conexão lógica entre os computadores e não física, que é feita por cabos e linhas telefônicas ou rádio-

transmissão”⁴, na qual o termo WWW (*world wide web*) é uma ferramenta de navegação (software) utilizada pela internet, para localizar e acessar informações disponíveis em meios de armazenamento, como os *hard drives* e os servidores de internet, permitindo acesso à informações em forma de áudio, vídeo, gráficos, entre outros.

A comunicação de dados entre os computadores é feita pela infra-estrutura, ou seja, redes de telecomunicações, de TV a cabo ou rádio-transmissão que trazem as redes de banda larga. Esta é composta de:

- 1) equipamentos de acesso à rede: terminal utilizado pelo usuário para acesso à internet;
- 2) conectores: conexão entre o terminal do usuário e o *backbone* (cabos de cobre, fibras óticas);
- 3) redes de telecomunicações: os conectores, conforme explanado acima, são feitos pelos provedores de acesso à internet, com a utilização de cabos de linhas telefônicas da concessionária local, ou por cabos de empresas de TV por assinatura, que transmitem informações do mundo todo.

2.3. *Software* e sua classificação

Software “é um bem imaterial, constituído por informações, que o titular de seu direito cujo uso cede ou licencia para terceiros”⁵. Em outras palavras, é aquele que torna possível os computadores terem uma variedade ilimitada de utilizações, ordenando e controlando todas as atitudes do *hardware* (este depende do *software* para funcionar, na qual as modificações são rígidas feitas pelos fabricantes).

O *software* é classificado, segundo o autor Marcos Wachowicz⁶ em:

⁴ CEZAROTI, Guilherme. Op. cit., p. 23/24.

⁵ CEZAROTI, Guilherme. Op. cit., p. 101

⁶ WACHOWICZ, Marcos. [O software como objeto do Direito Informático](http://www.ramosdainformatica.com.br/Portal/?p=113). Revista Consultor Jurídico, 14 de abril de 2003. Disponível em <<http://www.ramosdainformatica.com.br/Portal/?p=113>>.

a)- bem jurídico incorpóreo: possui existência apenas abstrata, tutelado pelo Direito Autoral, passível de cessão de direitos por força da Lei do *Software* (Lei nº 9.609/98), residindo na dificuldade em caracterizá-lo como mercadoria, sujeitando-os à incidência do ICMS, bem como inviabiliza a fiscalização pela Administração tributária.

b)- bem móvel por força de lei: o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais, sendo assim, nos termos do artigo 3º da Lei 9.610/98, os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

c)- fungibilidade: se compõe de infungibilidade, que é o programa fonte, objeto de cessão de direitos; e, de fungibilidade, que é o programa executável, objeto de cessão de licença de uso.

d)- bem inconsumível e bem/serviço durável: permite seu uso prolongado sem desaparecimento de sua substância, constituindo-se, como um bem ou serviço durável.

e)- bem singular e bem coletivo: pluralidade de coisas homogêneas ou heterogêneas, ligadas em conjunto, por vontade do homem, em razão da sua destinação, isto é, de uma relação funcional. É uma universalidade de fato.

f)- bem principal ou acessório: tem existência própria, não dependendo de outro para existir. Com efeito, o programa de computador é o bem principal, sendo considerado como acessório o suporte físico (disquete, fita, CD-ROM). A importância de considerar o programa de computador como um bem principal em si, é fundamental para o enfoque tributário do negócio jurídico que envolve a aquisição do software.

Diante da classificação acima, chega-se à conclusão de que o *software*, bem imaterial, tem existência própria e se desprende de todo e qualquer meio físico que lhe dê suporte, ensejando o tratamento jurídico específico, bem como distinto aos aplicáveis às coisas corpóreas (*hardware*).

Assim, no momento em que se adquirindo um programa de computador, o negócio jurídico que se realiza é a licença do uso de um programa de computador, num meio físico (*hardware* - que lhe serve de suporte), não se pode vislumbrar a incidência do ICMS no

licenciamento de um programa de computador, pois inexiste o fato gerador que é a compra e venda de um *software*.

Da mesma forma, não se pode admitir que o seu suporte físico possa ser tributado pelo ICMS, posto que, neste caso, o *hardware* é acessório, e o bem principal em questão é o *software* licenciado.

CAPÍTULO 3. INCIDÊNCIA DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

3.1. Conceito de mercadoria e sua importância para incidência do ICMS

A denominação “mercadoria” é adotada no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

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

Este tem como objetivo delimitar a competência tributária dos Estados e Distrito Federal, para que o imposto sobre circulação seja restringido a esta categoria de bens e mais nenhuma outra.

Ademais, a denominação “mercadoria” também foi utilizada no artigo 150, § 5º da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre **mercadorias** e serviços.

Isto demonstra a intenção do legislador em delimitar o campo de competência tributária dos Estados e Municípios.

Diante disso, mercadoria significa bem, desde que sirva de atividade mercantil ou comércio (fins econômicos), tendo como objeto a funcionalidade. O autor Paulo de Barros Carvalho identifica a subjetividade como elemento que caracteriza o que seja “mercadoria”, ao mencionar que o requisito intrínseco está na destinação que é dada ao bem.⁷

Bem é qualquer elemento material ou imaterial, representado por uma utilidade ou riqueza, integrado ao patrimônio de alguém e de avaliação monetária. Por isso, partimos da premissa de que todas as mercadorias são bens, mas nem todos os bens são mercadorias.

Assim, “mercadoria é o bem tangível adquirido com objetivo de ser revendido pelo comerciante ao consumidor, excluídos os bens imóveis”.⁸

Sobre a corporalidade da mercadoria, considerando que bens corpóreos/materiais são perceptíveis ao ser humano direto ou com uso de instrumentos materiais e os bens incorpóreos/imateriais são imperceptíveis, sendo que qualquer bem que seja percebido por um dos cinco sentidos humanos considerado material, a ausência de suporte não implica que o bem seja imaterial, já que os bens que são comercializados eletronicamente são perceptíveis aos consumidores (comando do ser humano ao utilizar o computador e ver o produto que deseja, por exemplo).

Assim, a mercadoria tendo a percepção do bem, ocorrido por meio de qualquer um dos cinco sentidos humanos, não há necessidade de ter manifestação material, ou seja, de ter uma forma.

Sobre a subjetividade mencionada no conceito de “mercadoria” acima, tem sua importância para qualificar uma mercadoria, porque somente o seu possuidor/proprietário pode dar-lhe a destinação comercial.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. 1981. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, nota 65, p. 206.

⁸ CEZAROTI, Guilherme. Op. cit., p. 73.

Em relação ao conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS, deve ser buscado na legislação civil e comercial, já que a discriminação constitucional de competências tributárias é rígida, justamente para evitar que um ente tributante invada o campo de incidência de outros entes.

Conforme já explanado anteriormente, o legislador constituinte utilizou-se de um conceito de mercadoria com o fim de definir o campo de incidência do ICMS e impedir que a União e os Municípios tributem ao mesmo tempo as operações relativas à circulação deste bem específico.

Em razão do exposto neste subcapítulo, o conceito de “mercadoria” não possui um significado determinado, onde a legislação em vigor não determina que as mercadorias precisam ser bens tangíveis, basta que sejam suscetíveis de individualização e de transporte de uma parte a outra, independentemente do meio adotado.

Por fim, interessante jurisprudência, tendo como relator o Ministro Sepúlveda Pertence, cujo julgamento se deu em 10/11/1998, ressaltando a importância da “mercadoria” para fins de incidência do ICMS:⁹

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui

⁹ RE 176626/SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 10/11/1998 Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305. Parte(s) RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO. ADVDO. : PGE - SP - PATRÍCIA DE OLIVEIRA GARCIA. RECD. : MUNPS PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA. ADVDOS.: AURÉO SANDOVAL CRESPO E OUTROS.

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

3.2. Disputa entre Estados (ICMS) e Municípios (ISS) referente ao comércio eletrônico

É necessário uma breve consideração sobre o ISS, para verificar os pontos polêmicos na questão da tributação na Internet, que gera uma batalha entre Estados e Municípios:

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ISS, tem função fiscal e é importante fonte de receita tributária dos Municípios.

O fato gerador do ISS é a prestação de serviços, sendo de competência dos Municípios, conforme dita o artigo 156, inciso III, da CF/88.

Para fins de incidência do ISS deve-se analisar a essência do serviço prestado, independentemente do nome que é atribuído pelo prestador do serviço. Havendo correspondência com algum item da lista de ISS, incidirá o imposto.

O Município competente para a cobrança do ISS é de grande importância, tendo em vista que o serviço se considera prestado e o imposto devido o estabelecimento prestador do serviço, conforme artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos do mencionado artigo, que indicam o local em que será devido o imposto.

Neste caso, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, configurando unidade econômica ou profissional.

Diante destas considerações, o primeiro ponto polêmico, segundo o autor Gilberto Marques Bruno¹⁰, reside no fato em que os Estados e Municípios estão batalhando entre si para assegurar a receita que advém desta nova possibilidade de arrecadação tributária.

Outro ponto polêmico é a necessidade de identificar a natureza jurídica do serviço prestado, para que se possa caracterizar a possibilidade de sujeição tributária dos provedores de acesso à Internet, para assim, verificar se o provedor de acesso recolherá ISS ou ICMS.

Diante destes pontos polêmicos, sabe-se que os provedores de acesso à Internet funcionam como elo de ligação entre o internauta e o mundo virtual. Neste sentido, o autor Gilberto Marques Bruno traz o seguinte pensamento: “estaríamos diante da ocorrência de um serviço tido de comunicação, ou a natureza jurídica do serviço prestado há que ser considerada como mera prestação de serviços?”

No Direito Tributário, existem três correntes de pensamento que tratam da possibilidade de tributação dos provedores da Internet: a primeira diz que os provedores de acesso devem ser tributados pelo ICMS, por ser serviço de comunicação. Já a segunda corrente considera os serviços por estes prestados tributáveis pelo ISS, por se constituir serviço de valor adicionado. Por fim, a terceira corrente defende que os provedores não devem ser tributados, por não haver lei específica sobre o tema.

De acordo com a Lei nº 9.472/97, que disciplina os serviços de telecomunicações, trouxe em seu artigo 61, a distinção entre serviço de telecomunicação e serviço de valor adicionado, *in verbis*:

¹⁰ BRUNO, Gilberto Marques. Aspectos Tributários No Ambito da "World Wide Web". Como Deven ser Tributados os Proveedores de Acceso A Internet?. Edita: Alfa-Redi: AR: Revista de Derecho Informático. ISSN 1681-5726. No. 062 - Septiembre del 2003. Disponível em: < <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=1287>>

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Do exame do texto legal, ficou claro que o provedor de acesso não pode ser prestador de serviços de telecomunicações, não existindo a obrigação de recolher o ICMS, sob categoria de imposto sobre a prestação de serviço de comunicação, cabe-lhe somente as obrigações tributárias referentes àqueles que se utilizam de tais serviços, na qualidade de consumidores finais.

Portanto, os provedores de acesso são considerados como prestadores de serviços, sujeitando-se quanto à tributação do ISS, com competência municipal.

Entretanto, ilustríssimo autor Guilherme Marques Bruno diz que esta posição não foi adotada pelo CONFAZ, Conselho Nacional de Política Fazendária, pois este entende que trata-se de serviço de telecomunicação, sujeitando-se ao ICMS, com competência estadual.

O mesmo ocorre em relação à posição adotada pelos Tribunais, conforme jurisprudência abaixo:¹¹

TRIBUTÁRIO. ISS. ICMS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ACESSO À INTERNET. PROVEDOR. ART. 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

¹¹ APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO N. 70003205713. SEGUNDA CÂMARA CÍVEL. PORTO ALEGRE. APELADO(A): PLUGAR INTERNET AS. APELANTE: MUNICIPIO DE PORTO ALEGRE.

O provedor de acesso à internet presta serviço de comunicação sujeito à incidência de ICMS, excluída a incidência do ISSQN por força do artigo 156, inciso III, da Constituição da República. Precedente do S.T.J.

Recurso desprovido. Sentença confirmada em reexame necessário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, negar provimento ao recurso. Custas, na forma da lei.

Participaram do julgamento, além da signatária, os eminentes Senhores Desembargadores Arno Werlang e João Armando Bezerra Campos.

Porto Alegre, 27 de fevereiro de 2002.

DES^a. MARIA ISABEL DE AZEVEDO SOUZA,

Relatora.

RELATÓRIO

PLUGAR INTERNET LTDA. ajuizou a presente ação contra o MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE para ver reconhecida a inexistência de relação jurídica tributária relativamente à prestação de serviço de comunicação na internet. Nos dizeres da inicial, não é contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), porquanto a lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, que é taxativa, não inclui os serviços de comunicação prestados via internet. Pediu, então, a declaração da inexistência da relação jurídica e a repetição dos valores pagos entre abril de 1999 e setembro de 2000. Citado, o Município contestou a ação pedindo a improcedência, sob o fundamento de que o serviço prestado pelo autor enquadrar-se no item 24 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68. O Ministério Público opinou pela procedência da ação. Através da sentença de fls. 166/170, a MM^a Juíza “a quo” julgou procedente a ação, condenando o Réu ao pagamento das custas e honorários advocatícios arbitrados em 10% sobre o valor da causa. Inconformado, tempestivamente, apelou o Réu pedindo a improcedência. Apresentadas as contra-razões, foram os autos remetidos a este Tribunal. Nesta instância, o Ministério Público opinou pelo provimento do recurso. É o relatório.

VOTO

DES^a. MARIA ISABEL DE AZEVEDO SOUZA (RELATORA) –
Discute-se, na presente ação, a possibilidade de enquadrar o serviço prestado por

empresa provedora de acesso à internet em algum dos itens da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68. Necessário, para tanto, analisar a natureza do serviço, pois uma vez enquadrado como serviço de comunicação, enseja a incidência de ICMS, excluindo a incidência do ISSQN, por força do artigo 156, III, da Constituição da República (“compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”).

A matéria já foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do RESP nº 323.357-PR, cujo Relator, Min. José Delgado, após extensa análise sobre o assunto, assim conclui em seu voto: “a LC nº 87, de 13.9.96, estabelece, em seu art. 2º, que incide ICMS 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’, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam (1).

Em outro trecho do voto, cita obra de Marco Aurélio Greco(2), a cujo teor “a conclusão que se extrai da análise feita é no sentido de que o provedor de acesso à Internet presta serviço de comunicação sujeito a ICMS. O conceito de ‘comunicação’ utilizado pela CF-88 não é um conceito legal (que se extrai de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido). Por esta razão, a Lei Geral de Telecomunicações não é parâmetro para definir o que seja, ou não, tributável pelo ICMS. Aliás, ela própria exclui do conceito da telecomunicação um serviço que, inequivocamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite). Uma vez que o provimento de acesso à Internet é um serviço sujeito a ICMS, não se aplica a cláusula contida no artigo 156, III, da CF/88, pois o ISS só pode incidir em relação a serviços não compreendidos nos seu artigo 155, II (e o provimento de acesso está compreendido no dispositivo em questão) e desde que haja adequada previsão em lei complementar (3). Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença remetida em reexame necessário.

DES. ARNO WERLANG – De acordo.

DES. JOÃO ARMANDO BEZERRA CAMPOS – De acordo.

O PRESIDENTE (DES. ARNO WERLANG) – Apelação cível em reexame necessário nº 70003205713, de Porto Alegre: “Negaram provimento. Unânime”.
Decisor(a) de 1º Grau: Eliziana da Silveira Perez.

Como se vê os Tribunais ainda estão divididos quanto à incidência ou não do tributo em comento, quando se trata de atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à Internet.

Independentemente da disputa pela fatia da arrecadação tributária que vem sendo travada pelos Estados e Municípios, diante deste promissor mercado em termos fiscais, o tema ainda é polêmico.

Pacificado o entendimento sobre os provedores de acesso à Internet, outro tema necessário para esclarecimentos são as operações do software.

Sobre estas operações incidirá o ISS, já que está tipificado na Lista de Serviços do ISS, nos itens 22 e 24. Entretanto, há entendimento de que o software considerado “de prateleira” (produzido em série) é uma mercadoria que se sujeita ao ICMS, referente à sua comercialização. Desta forma, alguns Estados tributam este software pelo valor integral (suporte físico acrescido da licença de utilização).

Neste sentido, as jurisprudências abaixo deixam expresso o que nossos Tribunais vêm adotando:

Ementa

TRIBUTARIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE).
CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado "software" fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da lista de serviços, anexo ao DL 406/68).

2- Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

3- Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas recorrentes são uniformes, a exemplo do "word 6, windows", etc, e colocados a disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame das provas discutidas nos autos.¹²

Ementa: TRIBUTÁRIO - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - DL 406/68 - INCIDÊNCIA DO ISS OU DO ICMS.

1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.
4. Hipótese em que a empresa fabrica programas específicos para clientes.
5. Recurso improvido.¹³

¹² Recurso Especial nº 123022. Processo: 199700172252. UF: RS. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 14/08/1997. Documento: STJ000183050. DJ 27/10/1997. PÁGINA: 54729 LEXSTJ VOL.: 00103 PÁGINA:147 RDR VOL.:00010 PÁGINA:204 RT VOL.: 00748 PÁGINA:109. Relator(a) JOSÉ DELGADO.

¹³ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 216967. Processo: 199900469135. UF: SP. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data da decisão: 28/08/2001 Documento: STJ000429203. Fonte: DJ DATA: 22/04/2002 PÁGINA:185. Relator(a) ELIANA CALMON

3.3. Disputa dos Estados para cobrança de ICMS, referente ao comércio eletrônico

Após a verificação do ponto polêmico que envolve a disputa pela arrecadação tributária entre Estados e Municípios referente ao comércio eletrônico, outra disputa acirrada envolve os próprios Estados em busca de maior arrecadação.

A enorme disputa incide sobre os produtos comercializados pelo varejo online, causando prejuízos para empresas e até mesmo para os consumidores. Isto porque o aumento das vendas pela Internet acirrou a disputa referente às transações de comércio eletrônico, favorecendo as unidades de federação que abrigam os centros de distribuição das empresas que vendem pela Internet.

Assim, o ICMS sobre vendas eletrônicas fica integralmente com o Estado onde se localiza o centro de distribuição das mercadorias.

Um exemplo para melhor elucidar o caso, é quando um consumidor do Estado do Ceará compra um laptop em uma empresa virtual, que armazena seus produtos em São Paulo. A transação é considerada como venda direta ao consumidor e todo o ICMS ficará em São Paulo. Já numa compra tradicional, isto não acontece, porque o Estado recolheria percentual de ICMS de 7% (sete por cento) e o restante seria para o Estado do Ceará.

Diante desta situação, a solução seria os Estados produtores repartir o ICMS com o Estado, para não desarticular o comércio local, como exemplo o Estado do Ceará, devido à concorrência desleal e evitar, assim, a perda de receita.

Ademais, em alguns Estados, os comerciantes virtuais são obrigados a recolher o ICMS duas vezes, onde seus produtos passam por fiscalizações demoradas, atrasando a entrega aos consumidores e afetando a credibilidade do negócio.¹⁴

¹⁴ NFe do Brasil S/A Especialista em Inteligência Fiscal Eletrônica. Disponível em: <
<http://www.nfedobrasil.com.br/BlogNfe/index.php/2010/03/24/disputa-dos-estados-pelo-icms-prejudica-o-comercio-eletronico/>> Acesso em: 15/10/2010

Neste sentido, Estados como Ceará e Mato Grosso, algumas empresas tiveram que recolher ICMS na origem (onde se encontra seu centro de distribuição) e também no destino das mercadorias.

Frisa-se que a Constituição Federal garante ao Estado de origem a arrecadação do imposto sobre vendas realizadas diretamente ao consumidor, onde esta situação se enquadra o comércio eletrônico.

Portanto, para se resolver o problema, se há cobrança no mercado de destino, as empresas devem procurar a Justiça e exigir a restituição do ICMS, por ser ilegal.

3.4. Problema atual para incidência do ICMS

A dinâmica e a crescente demanda do comércio eletrônico trouxeram um volume expressivo nas operações virtuais, se expandindo cada vez mais rápido no mundo inteiro. Em razão disso, surgiram grandes dificuldades em coletar informações por parte do Fisco.

A dificuldade em coletar informações se dá devido à alta dependência de outras partes, como por exemplo, os varejistas que são responsáveis para reter e recolher o ICMS. Entretanto, os intermediários tendem a diminuir com o avanço do comércio eletrônico.

Outro problema agravante é em relação aos sites que se estabelecem em um país que tem regras que tornem difícil para obtenção de dados por parte do Fisco.

Para melhor compreensão há as seguintes formas de transações no comércio eletrônico¹⁵: que são as transações de produtos físicos e as transações de produtos virtuais.

Nas transações de produtos físicos, a entrega é física, o ICMS e demais tributos aplicáveis incidirão da mesma forma que uma empresa não-virtual, já que o comércio eletrônico é apenas um espaço para os negócios, sendo um meio para alcance dos

¹⁵ FEDERAL, Ministério da Fazenda Secretaria da Receita. *O Brasil e o Comércio Eletrônico*. Brasília, Abril de 2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/13BrasilComercioEletronico.pdf>>. Acesso em: 20/10/2010.

consumidores. Assim sendo, o vendedor e o comprador pagarão os mesmos tributos, utilizando-se da mesma legislação existente para esta transação, pois só muda o ambiente de troca, e o negócio continua a mesma coisa.

Entretanto, mesmo ocorrendo à circulação física do produto, esta transação virtual dificulta o controle da documentação fiscal que deve sempre acompanhar a mercadoria, pois os produtos são remetidos diretamente na residência do comprador por meio dos correios.

Nas transações de produtos virtuais, a dificuldade se dá em tributar produtos e serviços virtuais, como prestação de serviços como *download* de músicas, filmes, prestação de consultorias e treinamentos, entre outros, conforme já explanado no decorrer deste trabalho.

Feitas tais considerações, sabe-se que a arrecadação tributária é construída no sentido de que cada Estado tem direito de decisão por si próprio quanto ao recolhimento dos tributos de empresas e consumidores dentro de suas fronteiras, mas com as operações virtuais fica mais difícil identificar a origem e destino das transações, já que uma empresa que se dedica ao comércio eletrônico só pode ser identificada pelo seu domínio.

Entretanto, a correspondência entre o nome do domínio e o local onde a atividade é realizada é indefinida, sendo difícil tributar as operações. Agora sem identificação, precisa-se de contribuintes e tendo contribuintes sem sua localização física, há a possibilidade de disputas entre as administrações tributárias.

Com tudo isso, torna-se crescente a mobilidade de empresas e profissionais especializados que podem mudar para países com baixa tributação ou paraísos tributários, trazendo prejuízos ao Fisco que encontra dificuldades de atribuir a atividade econômica ou o valor agregado a uma particular localização física.

Com regras específicas para o comércio eletrônico, o Fisco entende ser mais fácil saber quem é o contribuinte virtual para cobrança do imposto, já que o foco das ações do Fisco são justamente os sites que operam de maneira irregular para driblar o pagamento dos tributos.

Diante disso, fica claro que o foco deste subcapítulo é o problema da fiscalização das entidades tributárias em relação ao comércio eletrônico. Então por que não isentar o comércio eletrônico?

Com o grande crescimento do comércio eletrônico, significaria uma erosão de receitas para o Estado, já que os compradores migrariam do comércio tradicional para o virtual utilizando-se destes artifícios. Dessa forma, não tributando o comércio eletrônico, as empresas virtuais não pagariam tributos, afetando, assim a equidade da tributação.

Uma possibilidade para solucionar o problema seria uma ação coordenada entre os governos para ganhar controle no comércio eletrônico, definindo uma legislação internacional, aceita por todos, bem como utilizar ferramentas de desenvolvimento tecnológico no campo da informação para assim enfrentá-los, fazendo com que as empresas forneçam dados ao Fisco e ter a fiscalização necessária para tributação.

SÍNTESE CONCLUSIVA

Explorado um capítulo sobre o imposto estadual, ICMS, e um capítulo sobre o comércio eletrônico em geral, o último capítulo foi dedicado para o entrelaçamento dos dois itens e os problemas gerados neste entrelaçamento, que causam grandes polêmicas e poucas soluções.

O ICMS foi criado para tributar fatos geradores no âmbito de sua incidência, em sua forma tradicional, ou seja, ocorrendo a circulação de mercadorias, a prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal), e a prestação de serviço de comunicação.

Ocorre que o fato gerador se dá em determinado lugar, cabendo ao legislador fixar o local em que se repute a obrigação tributária. Através desta fixação é que decorrerá a competência para tributar a ocorrência de um fato, e é onde o ente tributante terá poderes para tributar um fato previsto em lei, quando este ocorrer em seu território.

Entretanto, com o crescente avanço do comércio eletrônico, que é a venda de produtos ou a prestação de serviços realizados na internet, com transações de conteúdo econômico, onde o acesso é por via on-line, a dificuldade em tributar este novo tipo de comércio gera problemas às entidades tributárias para auferir receitas.

Ademais, adaptar a legislação tradicional a estes novos termos torna-se mais fácil para alcançar as operações, no caso, por exemplo, em adaptar o conceito de mercadoria para impedir que a União e os Municípios tributem ao mesmo tempo as operações relativas à circulação deste bem específico. Outro exemplo é tratar as transações virtuais com produtos físicos como uma transação normal, sendo a Internet apenas um meio para negociação.

Em relação às batalhas que ocorrem entre os Estados e Municípios para adquirir receitas, torna-se competitiva, justamente em razão do crescimento expansivo e atrativo do comércio eletrônico, como é o caso dos provedores de acesso à internet, que são o elo de ligação entre o internauta e o mundo virtual, sendo que tal problema foi de entendimento de que os provedores de acesso à Internet são considerados como prestadores de serviços, sujeitando-se quanto à tributação do ISS, com competência municipal.

Já nas batalhas envolvendo os próprios Estados para maior busca de arrecadação, incide sobre os produtos comercializados pelo varejo online, porque com o aumento das vendas pela Internet acirrou a disputa referente às transações de comércio eletrônico, favorecendo as unidades de federação que abrigam os centros de distribuição das empresas que vendem pela Internet. Assim, o ICMS sobre vendas eletrônicas fica integralmente com o Estado onde se localiza o centro de distribuição das mercadorias.

Entendeu-se que a solução seria que os Estados produtores repartissem o ICMS com o Estado, para não desarticular o comércio local, evitando a concorrência desleal e a perda de receita. Outra solução seria se há cobrança no mercado de destino, as empresas devem procurar a Justiça e exigir a restituição do ICMS, por haver ilegalidade.

Por fim, a dificuldade de fiscalizar as operações virtuais e tributar os envolvidos seria os governos travar uma ação coordenada para obter controle no comércio eletrônico, com definição de uma legislação internacional, e se utilizar de ferramentas de desenvolvimento tecnológico no campo da informação para assim enfrentá-los, fazendo com que as empresas forneçam dados ao Fisco, para ter a fiscalização necessária para tributação.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 176626/SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 10/11/1998 Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305. Parte(s) RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO. ADVDO. : PGE - SP - PATRÍCIA DE OLIVEIRA GARCIA. RECDO. : MUNPS PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA. ADVDOS.: AURÉO SANDOVAL CRESPO E OUTROS.

BRUNO, Gilberto Marques. *Aspectos Tributários No Ambito da "World Wide Web". Como Deven ser Tributados os Proveedores de Acceso A Internet?*. Edita: Alfa-Redi: AR: Revista de Derecho Informático. ISSN 1681-5726. No. 062 - Septiembre del 2003. Disponível em: <<http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=1287>>

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª edição, revista e ampliada, até a EC 56/2007, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. Malheiros Editores: São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Regra Matriz do ICM*. 1981. Tese (Livre-Docência em Direito Tributário) Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

CASTRO, Aldemario Araujo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1813>>. Acesso em: 15 set. 2010.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005.

FEDERAL, Ministério da Fazenda Secretaria da Receita. *O Brasil e o Comércio Eletrônico*. Brasília, Abril de 2001. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/13BrasilComercioEletronico.pdf>>. Acesso em: 20/10/2010.

FERNANDES, Fátima; ROLLI, Cláudia. Folha de S. Paulo. São Paulo, 12 de julho de 2009. Folha dinheiro, caderno B, p. B3.

FERREIRA, Ana Amélia Castro. *Tributação Comércio Eletrônico*. Edita Alfa-Redi: Revista de Derecho Informático. ISSN 1681-5726. Nº 045 - Abril del 2002. Disponível em: <<http://www.alfa-redi.com/rdi-articulo.shtml?x=1541>>. Acesso em: 16 set. 2010.

JUSTIÇA, Superior Tribunal de. Recurso Especial nº 123022. Processo: 199700172252. UF: RS. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data da decisão: 14/08/1997. Documento: STJ000183050. DJ 27/10/1997. PÁGINA: 54729 LEXSTJ VOL.: 00103 PÁGINA:147 RDR VOL.:00010 PÁGINA:204 RT VOL.: 00748 PÁGINA:109. Relator(a) JOSÉ DELGADO.

JUSTIÇA, Superior Tribunal de. Recurso Especial nº 216967. Processo: 199900469135. UF: SP. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA. Data da decisão: 28/08/2001 Documento: STJ000429203. Fonte: DJ DATA: 22/04/2002 PÁGINA:185. Relator(a) ELIANA CALMON.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª edição, revista, atualizada e ampliada. Malheiros Editores: São Paulo, 2008.

NFe do Brasil S/A Especialista em Inteligência Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<http://www.nfedobrasil.com.br/BlogNfe/index.php/2010/03/24/disputa-dos-estados-pelo-icms-prejudica-o-comercio-eletronico/>>. Acesso em: 15/10/2010

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. Saraiva: São Paulo, 2009. Páginas 937-964.

WACHOWICZ, Marcos. *O software como objeto do Direito Informático*. Revista Consultor Jurídico, 14 de abril de 2003. Disponível em: <<http://www.ramosdainformatica.com.br/Portal/?p=113>>. Acesso em: 15 set. 2010.