



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO: OPERAÇÕES DE CONSUMO
EXCLUSIVAMENTE VIRTUAIS ENQUANTO CAMPO DE
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

JERUSA DE ARRUDA

Dissertação de Mestrado

**Recife
2006**

JERUSA DE ARRUDA

**COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO: OPERAÇÕES DE CONSUMO
EXCLUSIVAMENTE VIRTUAIS ENQUANTO CAMPO DE
INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/ Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para o grau de mestre em Direito.

Área de concentração: Dogmática Jurídica em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa.

RECIFE

2006

Catálogo na fonte
Bibliotecária Maria José de Carvalho CRB/4-1462

A779c Arruda, Jerusa de.

Comércio eletrônico direto: operações de consumo exclusivamente virtuais enquanto campo de incidência tributária. – Recife: A Autora, 2006.
105 f; 30 cm.

Orientador: Prof^o. Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Programa de Pós-Graduação em Direito, Recife, 2006.

Inclui bibliografia.

1. Comércio eletrônico. 2. Operações de consumo. 3. Tributação – Incidência de impostos. 4. Contratos eletrônicos – Aspectos tributários. 5. Relações de consumo – Aspectos econômicos. 6. Imposto sobre circulação. I. Feitosa, Raymundo Juliano do Rego (Orientador). II. Título.

384.33 CDD (22. ed.)

UFPE (BSCCJ2017-22)

Jerusa de Arruda

TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife/ Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para o grau de mestre em Direito.

Área de concentração: Dogmática jurídica em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano do Rego Feitosa.

A Banca Examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu a candidata à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

Prof^o Arthur Stamford da Silva, Dr. UFPE.

Julgamento: Aprovada

Assinatura: _____

Prof^o Adonis Costa e Silva, Dr. UNICAP.

Julgamento: Aprovada

Assinatura: _____

Prof^a Fabiola Santos Albuquerque, Dr^a UFPE.

Julgamento: Aprovada

Assinatura: _____

MENÇÃO GERAL Aprovada

Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Direito:
Prof. Dr. Artur Stanford da Silva.

DEDICATÓRIA

À minha mãe

Pelo amor, carinho e dedicação em todas as fases de minha vida. Por ter me ensinado que viver é, antes de tudo, um ato de perseverança e amor.

AGRADECIMENTOS

A Deus em primeiro lugar, o pai que sempre guiou-me os passos, iluminando as vias que decidi trilhar e que nunca deixou-me sucumbir perante as dificuldades.

Ao meu orientador, Professor Dr. Raymundo Juliano, pela competência com a qual ministrou sua orientação e pelo exemplo profissional que me serviu de inspiração.

Aos amigos e colaboradores, por terem acreditado neste trabalho, especialmente à Professora Adriana Cantini, que tanto me ajudou nesta jornada.

RESUMO

ARRUDA, Jerusa de. 2006. 105 páginas. Comércio Eletrônico Direto: Operações de Consumo Exclusivamente Virtuais Enquanto Campo de Incidência Tributária. Dissertação de Mestrado-Centro de Ciências Jurídicas/ Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco.

Esta pesquisa discute uma nova realidade contratual. No primeiro capítulo aborda os conceitos de relação de consumo, contratos eletrônicos, estabelecimento virtual, comércio eletrônico, operações de consumo virtuais: mercadoria ou serviço. No seguinte, trata do poder de tributar: delimitação; regra-matriz de incidência: critérios. No último capítulo, o comércio eletrônico direto e sua tributação e a legislação tributária vigente que a ele se aplica. Objetivamos verificar se o comércio eletrônico direto é campo de incidência tributária; averiguar se a legislação vigente se aplica ao referido fenômeno e demonstrar que este se constitui campo de incidência tributária. O método utilizado foi o hipotético-dedutivo. Tivemos como resultado: às operações de consumo via *Internet*; não se diferenciam daquelas feitas por outros meios eletrônicos, como fax ou telefone, chega-se à conclusão de que as operações exclusivamente virtuais estão no campo de incidência tributária, pois o fato gerador continua sendo o consumo. Os tributos que se aplicam à transação, sendo mercadoria, é o ICMS; sendo serviço, o ISSQN. A cobrança do tributo pode ocorrer na fonte pagadora. A legislação atual se aplica às operações de consumo virtuais, assim, não há lacuna jurídica.

Palavras-chave: Comércio eletrônico. Operações de consumo. Tributação. Incidência tributária.

ABSTRACT

ARRUDA, Jerusa of 2006. 105 pages. Electronic commerce Direct: Exclusively Virtual operations of Consumption While Field of tributary Incidence. Mastery Dissertation – Science Legal Center/Law Faculty of Recife, Federal University of Pernambuco.

This research argues a new contractual reality. In the first chapter it approaches the concepts: consumption relation, electronic contracts, virtual establishment, electronic commerce, virtual operations of consumption: merchandise or service. In the following one, it deals about the power to tax: delimitation; incidence rule-matrix: criterions. In the last chapter, the direct electronic commerce and its taxation and the effective tax legislation that it applies itself. We objectify to verify if the direct electronic commerce is a tributary incidence field; to inquire if the current law is applied to the cited phenomenon and to demonstrate that this constitutes a tributary incidence field. The used method was the hypothetical-deductive one. We had as result: the operations of consumption by Internet don't differentiate from others done by the electronic ways, as fax or telephone, concluding that the consumption operations exclusively virtual are in the incidence of tributary field, therefore the generating fact continues being the consumption. The tributes that is applied to the transaction, being merchandise, is the ICMS; being service, the ISSQN. The collection of the tribute can occur in the source payer. The current legislation is applied to the virtual operations of consumption, thus, it does not have legal gap.

Key-words: Electronic commerce. Operations of consumption. Taxation. Tributary incidence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. Nova Realidade Contratual	19
1.1 A sociedade de consumo e os contratos de massa.....	19
1.2 Relações de consumo.....	27
1.3 Contratos eletrônicos.....	29
1.4 Estabelecimento virtual.....	32
1.5 Comércio eletrônico.....	41
2. Internet e Competência Tributária	47
2.1 Competência Legislativa Tributária.....	47
2.1.1 Considerações gerais.....	47
2.1.2 Competência e capacidade tributária.....	51
2.2 Sistema Constitucional Tributário.....	53
2.2.1 Delimitação constitucional da competência tributária.....	53
2.2.2 O poder de legislar em matéria de tributação do consumo.....	56
2.2.3 Regras jurídicas sobre tributação do consumo na rede mundial de computadores.....	58
3. Tributação do Consumo na Internet: Campo de Incidência	62
3.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária: Esquema Lógico.....	62
3.1.1 Considerações gerais.....	62
3.1.2 Síntese da regra-matriz de incidência: análise dos critérios.....	64
3.2 Comércio Eletrônico: Incidências Tributárias Específicas.....	66
3.2.1 Fundamentação teórica: conteúdo e discussão.....	66

3.2.2 Bens Intangíveis: principais problemas jurídicos tributários em matéria de comércio eletrônico direto.....	69
3.2.3 Teoria do <i>bit</i>	73
3.3 Comércio eletrônico direto.....	78
3.3.1 Legislação aplicável.....	78
3.3.2 Incidência tributária.....	88
CONCLUSÃO	97
Referências Bibliográficas	101

INTRODUÇÃO

No Direito Tributário, encontramos questões relevantes quando se trata de Tecnologia e Direito. Em particular, destacamos a interação entre o comércio eletrônico e *Internet*. Dentre as atividades realizadas uma merece especial atenção: o consumo de bens intangíveis (não-corpóreos). Referimo-nos às operações do *E-commerce* no formato *Business-to-Consumer (B2C)*¹. Efetivamente, o volume dessas transações cresce dia a dia passando a ter relevância econômica própria. Tal ampliação aguça interesses, entre eles o do fisco.

Nessa esteira, estabelecemos como norte de nosso trabalho a análise do fenômeno comércio eletrônico direto; qual seja: as operações de consumo, exclusivamente virtuais realizadas via *Internet*, enquanto campo de incidência tributária. Discorrer sobre este tema, no que diz respeito ao binômio da tributação e consumo é tarefa árdua diante da complexidade do assunto, ensejando não raro mais questionamentos do que respostas.

Nesse ínterim, vale salientar que o fenômeno analisado inserido num contexto sócio histórico contemporâneo resultado de um processo dinâmico, uma verdadeira composição dialética envolvendo partes distintas e, ao mesmo tempo complementares dão ensejo à diversidade de questões que merecem investigação apropriada, seja no campo político, econômico ou jurídico. Diante disso, verificamos para cada novo paradigma que surge na sociedade se sobressai a Tecnologia da Informação (TI) e sua ingerência na seara jurídica. Face ao objeto proposto, abrimos destaque para as transações realizadas em todas as suas etapas exclusivamente *on line*, ou seja, aquelas que não dependem de nenhum desdobramento físico e substrato material para serem executadas. De fato, a Sociedade da Informação tem como ponto de sustentação o fator tecnológico, principalmente as tecnologias direcionadas aos meios de comunicação de massa. Existe ingerência em todos os setores da sociedade, entre eles o jurídico.

Diante desta constatação, o tema de nossa pesquisa é relevante. Justifica-se o debate à medida que se pretende discutir o tema com vistas à construção de meios

¹ Comércio Eletrônico via Internet que diz respeito à compra e venda realizada entre o fornecedor e o consumidor, quando a situação é de fim.

jurídicos capazes de acompanhar o avanço tecnológico, notadamente no contexto jurídico tributário.

Entendemos de fundamental relevância o estudo proposto, principalmente à discussão sobre as operações de consumo exclusivamente virtuais; de bens não-corpóreos (intangíveis). Primeiro impasse: identificar a natureza jurídica das operações. De fato, existe preocupação não só por parte dos governos, como também dos profissionais da área (advogados, professores e juristas de modo geral), em resolver, o mais rápido possível, as demandas provenientes da *Internet*, em especial aquelas relacionadas ao comércio eletrônico e sua tributação. Sendo assim, o debate é promissor devido à ligação estreita que mantêm com os direitos fundamentais do homem, com os interesses legítimos do contribuinte consumidor, bem como das pessoas físicas ou jurídicas que operam na rede, realizando atos de comércio ou colocando à disposição dos indivíduos suas prestações de serviço.

O debate se justifica também por seu caráter interdisciplinar, ou seja, a questão ultrapassa o âmbito tributário. O tema é polêmico e vários são os aspectos a serem considerados, “seja pela sua complexidade material, seja pela sua interdisciplinaridade” (GRECO, 2000, p. 117). De fato, uma das maiores dificuldades que encontramos no trato deste tema é devido ao seu caráter global. Os juristas estão perplexos diante da velocidade com a qual essa tecnologia se propaga no mundo inteiro.

Notadamente, constatamos que as mudanças tecnológicas em curso vêm gerando desconforto à sociedade, aos governantes e cidadãos por faltar um consenso relativo ao perfil jurídico do comércio eletrônico. No contexto internacional, a Organização Mundial do Comércio (OMC) tem procurado exaustivamente estabelecer um acordo sobre a identidade dessa nova categoria de operação comercial. Nada ainda conclusivo. Grosso modo, comprar através da *Internet* nunca foi tão fácil.

Celeridade na comunicação, facilidade dos meios de acesso, comodidade na aquisição de bens e serviços, tudo isso tem trazido mais e mais adeptos a transitarem e fecharem negócios na *Internet*. Neste sentido, os investimentos na *world wide web* (*www*) têm aumentado bastante. De fato, há perspectiva concreta no crescimento de investimentos e negócios a serem realizados neste segmento.

Desse modo, defendemos que as operações de consumo realizadas no comércio eletrônico, mesmo as exclusivamente virtuais, são transações de conteúdo

econômico como qualquer outra e devem ser tributadas. De fato, o conceito de mercadoria abrange também bens imateriais não vinculados a qualquer suporte físico. Existem bens corpóreos (tangíveis) e bens não corpóreos (intangíveis) que se constituem fato gerador de tributo. Defendemos que não há lacuna jurídica. A legislação vigente aplica-se as operações exclusivamente virtuais.

Fundamentamos nossa tese conforme as indicações seguintes. No Brasil, quanto ao exercício da competência para tributar, estas são atribuídas constitucionalmente, ou seja, existem competências autônomas para cada tipo de tributo. Enfim, a competência para legislar sobre mercadoria cabe aos estados e a competência para legislar sobre serviços cabe aos municípios. Este é um complicador a mais quando pretendemos enfrentar, no Brasil, a aplicação da legislação vigente nas operações de consumo provenientes do comércio eletrônico direto (GRECO, 2000, p. 78).

Há hoje um debate acerca do objeto suscitado que provêm da seguinte premissa: o conceito de mercadoria para fins de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) abrange bens imateriais, ou seja, aqueles bens que não estão vinculados a qualquer suporte físico, são mercadorias (art. 191 do Código Comercial). Portanto, são passíveis de tributação. O termo comércio eletrônico pressupõe a existência de dois tipos distintos de atividade, ou seja, a transação tanto pode ter como objeto uma mercadoria como a prestação de um serviço (GRECO, 2000, p. 86).

Verifica-se, dessa feita, que as operações de consumo dizem respeito tanto ao comércio de bens corpóreos quanto aos não-corpóreos. São transações que apresentam significação econômica, o fato gerador é o mesmo além de serem passíveis de tributação.

Neste contexto, levanta-se um debate conceitual do que é e do que não é mercadoria, bem como a designação correta do objeto da operação de consumo no comércio eletrônico direto: mercadoria ou serviço.

Outra questão relevante diz respeito à complexidade da *Internet*, quanto à designação dos locais de prestação dos serviços, ou mesmo do endereço físico para fins de tributação sobre a operação envolvendo mercadoria. A problemática aqui diz respeito à dificuldade na delimitação de fronteiras. Daí a importância de discutir-se sobre se o *site* pode ou não ser considerado estabelecimento comercial.

A tese por nós defendida, em contrapartida, é vista por outros pensadores de forma distinta. Alguns a negam pelo fato de que a mesma privilegia o princípio da capacidade contributiva, relegando a discussão sobre a segurança jurídica e sobre os princípios que norteiam esta categoria tão importante. A tese em questão, nesse caso, fere a cláusula pétrea (CF/88, artigo 5º, XII)².

No tocante a relação entre competência tributária, *Internet* e regra-matriz; realizamos uma análise do nosso objeto de estudo do ponto de vista semântico (a norma em relação ao objeto), sintático (a norma em si mesma) e pragmático (a norma em relação aos seus usuários). Procuramos isolar a unidade de repercussão da norma jurídica tributária, a regra-matriz de incidência, buscando estabelecer o modal deôntico, a partir dos critérios do antecedente e consequente tributário. Desse modo, a competência tributária qualifica-se como norma de estrutura, construída a partir dos enunciados constitucionais, os quais delimitam o campo de atuação dos entes políticos e sua competência para legislar. As demais normas tributárias, como as de incidência fiscal (regra-matriz de incidência), devem estar em harmonia com as normas de competência. A regra-matriz é norma em sentido estrito, ou seja, são aquelas que definem a incidência do tributo (CARVALHO, 2005, p.211).

O fenômeno da comunicação e as incidências tributárias é um tema já tratado por alguns pensadores. Alguns deles trabalham numa perspectiva de discussão semântica, buscando responder questões relativas à incidência ou não de tributos. Nessa linha de pensamento as indagações propostas a partem das demandas sobre tecnologia e comunicação, provocada pela Revolução Industrial.³

Essa discussão consiste no nosso ponto de vista, na teoria geral das normas jurídicas e na sua aplicação ao campo da tributação. Busca-se isolar as regras de competência, bem como analisar a norma matriz de incidência do ICMS e do ISSQN, a partir da leitura dos textos escritos. A competência tributária corresponde à aptidão para instituir um tributo a partir de uma descrição hipotética. O exercício desta competência se esgota com a edição da lei. A partir de então, passa a existir a capacidade ativa estatal.⁴

² Esses diferentes pontos de vista podem ser observados entre os debates levantados por GRECO (2000) ao tratar sobre tributação na internet e MACHADO (2001), quando trata sobre tributação na internet.

³ Um autor que levanta essa discussão e que nos apoiará nesse debate será OLIVEIRA no livro *Internet e Competência Tributária* (2001)

⁴ CARVALHO (2005: 211); OLIVEIRA (2001: 51-52).

Diante do exposto, o fato é que a norma tributária em sentido estrito, tem como objetivo principal estabelecer a incidência tributária. Refere-se ao antecedente descritor e ao conseqüente prescritor. No primeiro momento, são estabelecidos os critérios materiais, espaciais e temporais da norma; no segundo, os critérios pessoal e quantitativo (CARVALHO, 2005, p. 244).

Feitas as considerações acima traçamos como **objetivo principal** do nosso trabalho verificar a viabilidade de tributação sobre as operações de consumo realizadas através da *Internet*, referente às operações exclusivamente virtuais. Como **objetivos específicos**: a) Estabelecer a base conceitual adequada acerca das principais categorias relacionadas com o tema proposto: comércio eletrônico, estabelecimento virtual e relações de consumo. b) Averiguar se a legislação pode ser aplicada ao comércio eletrônico direto. c) Demonstrar que o comércio eletrônico direto é campo de incidência tributária.

Consideradas as questões acima, apresentamos os problemas que iremos trabalhar em nossa dissertação. São eles: a) As operações de consumo virtuais realizadas no comércio eletrônico direto constituem fato gerador de tributo? b) A legislação tributária vigente se aplica ao comércio eletrônico direto? Em razão dos problemas suscitados, levantamos as seguintes hipóteses, que serão testadas para fins da discussão teórica a qual nos propomos:

a) A primeira hipótese ou solução possível é a de que as operações de consumo realizadas no comércio eletrônico direto são atividades comerciais como qualquer outra e devem ser tributadas, elas estão no campo de incidência. A não tributação acarretaria um subsídio que só deve ser dado em casos especiais, uma vez que o comércio eletrônico não precisa de subsídios para crescer.

b) A segunda hipótese ou solução possível é a de que se o fato gerador do tributo permanece o mesmo, não há porque se falar em novos tributos. Os já existentes se aplicam perfeitamente às operações de consumo virtuais. Não há lacuna jurídica. A legislação vigente se aplica perfeitamente. Na realidade, o foco da discussão é a delimitação da competência para tributar e receber o tributo diante da designação correta de sua natureza jurídica, ou seja, se é mercadoria, incide o ICMS, se é serviço tributa-se com o ISSQN. Não há lacuna jurídica.

Quanto ao aspecto metodológico, tratamos o objeto da dissertação acima referido a partir da formulação de dois problemas específicos como vimos. São as perguntas às quais nos propomos responder de forma efetiva durante o decorrer do nosso trabalho. Vale salientar, que se trata de uma pesquisa teórica, através da qual nos propomos a descrever as principais categorias relacionadas com o tema tributação do comércio eletrônico, apresentando, de forma conceitual, o que vem a ser o comércio eletrônico, estabelecimento virtual e operações de consumo. Nosso ponto de partida toma por base, a título de fundamentação, o referencial teórico acima descrito, a fim de nossa investigação.

Diante do exposto, esclarecemos que pretendemos lançar idéias *à priori*, suscitando possibilidades novas ao debate sobre a tributação do comércio eletrônico, como no caso da aplicabilidade das normas vigentes no universo virtual, no campo das incidências tributárias sobre as operações de consumo virtuais.

Consequentemente, constatamos que o foco da discussão reside em elaborar uma nova legislação ou aferir se a legislação em vigor se aplica ao comércio eletrônico direto, além de analisar de quem é a competência para tributar e receber o tributo. Procuramos demonstrar que não existe lacuna jurídica na atual legislação e que esta se aplica ao fenômeno aqui apresentado. Fomenta esta conclusão a tese descrita no livro Direito Digital (PECK, 89-95; 107-16), bem como a orientação da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Assim à medida que formos aprofundando as questões, testaremos as principais informações, com o intuito de demonstrar, por exemplo, há uma questão a ser observada, qual seja: ao fazermos a interpretação do conceito de mercadoria, incluindo esta como todo bem material ou imaterial; que a legislação vigente se aplica ao comércio eletrônico direto. Não há lacuna na legislação quanto à aplicabilidade ao comércio eletrônico direto quando estabelecemos uma interpretação extensiva da legislação e sistemática da Constituição.

Deveras, podemos aplicar a legislação atual a várias operações de consumo, levando em conta o momento em que o fato gerador é considerado para efeito de tributação na hora do pagamento, ou seja, pelo critério da fonte pagadora. Enfim, o que precisamos, na verdade, é estabelecermos novos padrões e procedimentos de conduta mais adequados à realidade digital. Se, de fato, viermos a tributar o comércio eletrônico,

não implica desrespeito ao direito fundamental previsto no artigo 5º; XII da CF/88 como afirma (MACHADO, 2001, p. 97).

Consideramos que o enfoque perpassa as seguintes questões, quais sejam: a) garantir a segurança dos participantes e o registro de suas identificações. b) não há necessidade de lei nova para a operação de consumo no comércio eletrônico: o fato gerador (FG) é o mesmo dos tributos já existentes como o ICMS e o ISSQN; c) o foco da discussão é a competência para tributar e receber tributo face à dificuldade que se tem em estabelecer a natureza jurídica das operações.

Face às considerações feitas, o método de abordagem escolhido, para fins desta pesquisa, foi o hipotético-dedutivo de Popper. Vale salientar que esse modelo metodológico atribuído ao autor consta da obra a lógica da pesquisa científica. Para ele uma teoria científica se propõe a apresentar um conjunto de enunciados hipotéticos sobre determinados problemas. São estabelecidas respostas à *priori* de eficácia provisória (POPPER, 1993, p. 110).

Nessa perspectiva, afirmamos que uma pesquisa, para que seja tida como científica, deve observar a utilização de métodos científicos. Sobre o “O conhecimento científico tem uma característica especial: os raciocínios e as técnicas que utiliza podem ser claramente identificados. Quando sabemos exatamente o caminho seguido, poderemos proceder, com exatidão, à verificação dos passos percorridos até o resultado final” (MEZZARROBA, 2005, p. 50).

Diante do exposto, elegemos um marco teórico enquanto proposição hipotética que consideramos viável enfim, perfeitamente sustentável durante a verificação no processo de construção da dissertação. Partimos de uma situação geral para uma situação específica. Discutimos o comércio eletrônico como atividade econômica de consumo, de bens ou serviços, sobre a qual incide tributo. Procuramos estabelecer, se o comércio eletrônico direto quanto às operações virtuais é passível de tributação e se a legislação tributária atual a ele se aplica. Na verdade, iremos testar todas as questões suscitadas.

Estruturamos o trabalho a partir de uma introdução, na qual apontamos questões relativas ao contexto da discussão teórica, o objeto, os problemas, os objetivos, as hipóteses e a metodologia. Desenvolvemos o tema em três capítulos. No primeiro capítulo, tratamos sobre a nova realidade contratual e a sociedade de consumo. Trazemos

o conceito das principais categorias envolvidas: comércio eletrônico, estabelecimento virtual e transações de consumo. No segundo capítulo, tratamos sobre *Internet* e Competência Tributária. Aqui fizemos basicamente uma leitura sobre o sistema constitucional tributário, a repartição das competências e a edição das normas jurídicas. No terceiro capítulo, tratamos do núcleo do nosso trabalho de modo específico. Aqui, procuramos responder aos problemas apresentados no início da nossa pesquisa. Na conclusão, realizamos o fechamento da dissertação resgatando tudo o que tratamos no desenvolvimento da temática, apresentando, efetivamente, as considerações sobre os problemas, objetivos e hipóteses traçadas e nossa contribuição final.

1. Nova Realidade Contratual

1.1 A Sociedade de Consumo e os Contratos de Massa

Inicialmente, esclarecemos que, nessa parte do trabalho apresentamos os principais conceitos relacionados com o nosso tema, os quais serão retomados nos capítulos seguintes; a medida de sua necessidade.

As categorias às quais nos referimos são: contratos eletrônicos, estabelecimento virtual, relações de consumo e comércio eletrônico. Porém antes de falarmos sobre cada categoria de *per si*, iremos realizar uma breve descrição acerca da sociedade de consumo e os contratos de massa.

A nova realidade contratual, a sociedade de consumo e os contratos de massa a nosso ver tomaram corpo a partir dos seguintes marcos históricos: a Revolução Industrial (séculos XVIII e XIX) e a Revolução Tecnológica (século XX e XXI).

No contexto sócio histórico contemporâneo temos um processo bastante dinâmico, uma verdadeira composição dialética envolvendo partes distintas e, ao mesmo tempo, complementares, as quais dão ensejo a uma diversidade de questões que merecem investigação apropriada, seja no campo político, econômico ou jurídico. Diante desta realidade, verificamos pontos de referência para cada novo paradigma que surge na sociedade, entre os quais destacamos a TI (tecnologia da informação) e sua ingerência na seara jurídica, a exemplo do comércio eletrônico realizado através da *Internet*, fenômeno que propicia a realização de operações de consumo exclusivamente virtuais.

De fato, não concebemos falar sobre sociedade de consumo sem que nos venha à mente a Revolução Industrial e a Revolução Tecnológica. Na verdade, a escolha se justifica quando verificamos o fato de ter sido a Revolução Industrial o fenômeno que primeiro estimulou a urbanização, fomentando o surgimento das cidades, levando a necessidade do aumento da produção de bens de consumo em larga escala.

Quanto à Revolução Tecnológica, a referência deve-se ao fato de ter sido a revolução que transformou os meios de comunicação de massa. Dentre eles destacamos a *Internet*, para nós, o mais eficaz instrumento de controle social de comunicação de massa até então inventado. Vejamos o sentido dessas afirmações.

A primeira colocação a ser feita diz respeito aos períodos da Revolução Industrial. O fenômeno se estabeleceu a partir da segunda metade do século XVIII, na

Inglaterra (1ª Revolução Industrial). Foi nesse período, de fato, o homem conseguiu potencializar os recursos da natureza através da utilização cada vez mais frequente de máquinas, principalmente as máquinas movidas a vapor geradas pela queima do carvão. A partir deste momento foi possível aos consumidores acessar uma quantidade cada vez maior de produtos multiplicando substancialmente os lucros dos produtores (SENE, 1998, p. 18).

No período referido, o objetivo principal era a produção de mercadorias. Uma produção em série de vários bens de consumo: tecidos, máquinas, alimentos, ferramentas. Houve também um considerável avanço nos transportes; surgiram os trens e os barcos a vapor, que potencializaram o novo modelo de produção (SENE, 1998, p. 19).

Tempos depois, com o aumento da produção industrial, já no século XIX, houve uma alteração no padrão hegemônico do século XVIII. As fábricas passaram a necessitar cada vez mais de matéria-prima, de energia, de mão-de-obra e de mercado para os seus produtos. Diante desse quadro, a industrialização que, inicialmente estava restrita à Inglaterra, já se expandia para outros países da Europa: Bélgica, França, Alemanha e Itália. Depois, ultrapassou o continente europeu; seguindo rumo ao Estados Unidos e, de forma incipiente, para o Japão (SENE, 1998, p. 21).

Foi por conta desses acontecimentos que, na segunda metade do século XIX, teve início à 2ª Revolução Industrial. Nesta etapa, destacamos a introdução de novas tecnologias e fontes de energia no processo de produção. De fato, naquele momento, a ciência aliou-se à técnica. Existiu uma canalização de esforços para que a pesquisa científica passasse a desenvolver novas técnicas de produção. Nesta fase, houve a descoberta da eletricidade. Tal fenômeno foi de importância crucial para o desenvolvimento da tecnologia da informação (TI); não menos importante do que o desenvolvimento do motor à combustão interna, bem como a utilização dos combustíveis derivados do petróleo (SENE, 1998, p. 22).

Constatamos, assim, que a descoberta da eletricidade foi tão importante, que estabeleceu uma ruptura entre o modelo de tecnologia mecânica iniciado no final do século XVIII e o novo modelo de produção em escala bruta do século XIX. O fenômeno serviu ainda de mudança de paradigma entre a produção mecanizada e o início da era da tecnologia do século XX.

Entendemos, de fato, que a ruptura entre o modelo estabelecido no século XIX para o século XX deve-se principalmente à descoberta da eletricidade. Esta mudança de paradigma é analisada da seguinte forma.

Em termos da era industrial, pode-se dizer que a diferença entre a era mecânica precedente e a nova era elétrica reside nos modos diferentes de estoque de armazenamento. (...). Na indústria, este fenômeno fundamental provoca a revolução científica que leva o nome de *automação ou cibernação* (MACLUHAN, 1995, p.389).

Podemos explicar essa assertiva, partindo do fenômeno da iluminação elétrica, ocorrida em 1879, com a lâmpada construída com filamento de carbono, fabricada por Thomas Edison. Paralelamente, o motor à explosão (1862) e a invenção do carburador (1889) compõem, de fato, a tríade dos fatores mais importantes desta época (BEAUD, 1989, 220-3).

Nesse contexto, novas fontes de energia se desenvolveram rapidamente, principalmente a partir de 1900. Desse momento em diante, houve um brutal aumento da produção, motivado pela expansão da industrialização de outros países. O objetivo era garantir novos mercados consumidores, fator crucial para a nova economia de mercado (SENE, 1989, p. 23).

Verificamos, a partir de então, que o capitalismo passava para a sua fase financeira monopolista. Trata-se da virada do século XIX para o século XX. No entanto, a consolidação só aconteceu, de fato, a partir da Primeira Guerra Mundial, em 1914 (SENE, 1998; p. 25). Observemos a seguinte afirmação

Em 1914 não havia grande guerra fazia um século, quer dizer uma guerra que envolvesse todas as grandes potências (...). Houvera apenas uma breve guerra em que mais de duas grandes potências haviam combatido, a Guerra da Criméia (1854-5), entre Rússia, de um lado, e a Grã-Bretanha e a França de outro. (...) media-se a guerra em meses (...). Entre 1871 e 1914 não houvera na Europa guerra alguma em que exércitos de grandes potências cruzassem alguma fronteira hostil, embora no Extremo Oriente o Japão tivesse combatido (e vencido) a Rússia em 1904-5, apressando com isso a Revolução Russa (HOBSBAWM, 1995, p. 30).

Nessa esteira, inferimos que houve uma aparente calma em termos de conflitos continentais. No entanto, tudo isso mudou em 1914. Os conflitos tomaram proporção global. Neste período, desenvolveram-se armas devastadoras. “Os dois lados tentaram vencer pela tecnologia. Os alemães, sempre fortes em química, levaram o gás venenoso ao campo de batalha (...). No entanto, a única arma tecnológica que teve efeito (...) foi o submarino” (HOBSBAWM, 1995, p. 35-36).

Passada a 1ª Guerra Mundial, outro grande evento bélico de suma importância aconteceu. A Revolução Russa de 1917 projetou a URSS como superpotência. De fato, a Revolução Russa foi tão importante para a história do século XX como foi a Revolução Francesa para o século XIX. A expansão foi sem precedentes. Na verdade, após trinta ou quarenta anos da chegada de Lênin em Petrogrado, um terço da humanidade vivia sob o regime daqueles dez dias que abalaram o mundo e do modelo organizacional instituído por Lênin, através do Partido Comunista. Os efeitos desta revolução perpassaram todo o século XX. (HOBSBAWM, 1995, p. 61-62).

Ao observarmos bem o século XX, verificamos que foi a Revolução de Outubro que propiciou a vitória do ocidente sobre a Alemanha nazista e, conseqüentemente, incentivou o capitalismo a reformular-se. Na 2ª Grande Guerra, as dificuldades aumentaram em todo o mundo. Entre a 1ª e 2ª Guerra Mundial aconteceu um colapso econômico. Assim, concordamos com Hobsbawm, que o século XX, não pode ser compreendido sem que antes entendamos a dinâmica das guerras. Elas impulsionaram o capitalismo mundialmente.

Vale salientar que foi justamente a ruptura com o modelo anterior, no qual a produção prescindia de uma tecnologia mecânica (Revolução Industrial, séc. XVIII e XIX), para um modelo científico da produção com o uso da eletricidade (Revolução Tecnológica do século XX) que propiciou ao homem o uso das novas tecnologias em todos os níveis, inclusive nas guerras.

Para Hobsbawm, o século XX foi breve e extremado. A história deste século foi edificada sobre catástrofes, incertezas e crises que desarticularam tudo o que havia sido construído no século XIX. O autor estabeleceu sua análise a partir de um período específico: 1914 a 1991. Ele, então, dividiu o século em partes distintas, ou mais precisamente, em “eras”. A primeira, da “catástrofe”, marcada pelas duas grandes guerras mundiais. A segunda marcada pelas Décadas Douradas (1950 e 1960), período em que se viu a estabilização do Capitalismo. Na terceira, (1970 a 1991), passamos ao “desmoronamento”, ou seja, a partir daqui, caíram por terra os sistemas institucionais delimitadores da barbárie contemporânea.

Nesse contexto, a tecnologia despontou vertiginosamente.

Internet “audacioso projeto militar americano que acabou se espalhando pelo mundo por meio das universidades (e comunidades científicas), tornaram-se um dos maiores e, provavelmente, o melhor meio de comunicação já criado pelo homem. Veremos que no universo de possibilidades atreladas à

comunicação via Internet, um dos mais promissores segmentos é o comércio eletrônico, em que estimam-se ganhos elevados para as empresas virtuais. Neste ramo do comércio apresentamos, por fim, as questões de privacidade e segurança-que estão inibindo uma evolução compatível com o meio eletrônico, e criando constantes atritos entre as empresas e consumidores, bem como algumas tecnologias importantes que estão sendo empregadas para alavancar o e-commerce (MATTE, 2001, p. 25).

Como vimos, o meio de comunicação mais importante, até então, já criado pelo homem: a *Internet* é fruto de um projeto militar. Seu objetivo inicial era bélico, ou seja, os militares norte-americanos buscaram criar um sistema que fosse autônomo o suficiente até em caso de uma explosão nuclear. No entanto, a *Internet* foi ampliando o seu raio de atuação, inicialmente para o meio acadêmico e depois para o uso comercial. No Brasil, a nova tecnologia chegou em 1995.

Para o autor, as guerras são instrumentos reguladores das relações humanas em todos os níveis: político, social, tecnológico, econômico, jurídico. Enfim, a sociedade do século XX passava por mudanças nunca vistas pelo homem. Hobsbawm inclui nesse contexto a afirmação de que o sistema político da URSS surgia como alternativa histórica ao modelo capitalista.

Por sua vez, em função da complexidade da sociedade moderna ou, mais precisamente, da Sociedade da Informação, compreendemos como válidas as posições de McLuhan. Consideramos a discussão teórica disposta por ele como vanguardista à medida que faz uma leitura do elemento comunicação e sua dinâmica como instrumento de transformação e avanço social. Ele destaca, como principal elemento dessa complexidade, a rede de comunicações na era da eletrônica, da cibernética e da automação. Para Macluhan, esses são fatores que afetam profundamente o homem e suas relações em sociedade.

As novas tecnologias, afirma McLuhan, constituem uma extensão do corpo e da inteligência humana. A sociedade passou de um modelo social linear, aristotélico, tipográfico, mecânico da Revolução Industrial do século XVIII, para a Era da Eletrônica do século XX e, finalmente, chega-se ao limiar da Tecnologia da Informação (TI). Na verdade, na era industrial, prevalecia o aspecto mecânico de produção e na nova era o fator referencial é a eletricidade (MACLUHAN, 1995; p. 54).

O autor segue fazendo referência ao fato de que a era elétrica estabeleceu uma rede global semelhante ao nosso sistema nervoso central. A automação atua em todos os componentes do processo industrial e mercadológico. A nova tecnologia elétrica

se processa de modo instantâneo na produção do conhecimento. Foram estabelecidas uma produção e cultura de massas. A Era Eletrônica e da automação então se fundem.

A automação elétrica une produção, consumo e ensino. Assim, infere Macluhan, ao examinarmos os padrões da automação descobriremos que a máquina foi aperfeiçoada, automatizou-se pelo processo de auto alimentação. Em síntese, tudo o que se conseguia de forma mecânica, agora se obtém através de impulsos elétricos.

Diante das condições propiciadas pela eletricidade, o processo de automação se consolida, principalmente após o surgimento do computador e, posteriormente, da *Internet*, momento a partir do qual podemos traçar uma abordagem social complexa nunca antes verificada pelo homem acerca do novo modo de produção até então instituído. De fato, a indústria se transformou numa unidade de cálculo, o mesmo aconteceu com a política e com a educação, consideradas, a partir de então, atividades globalizadas.

Verificamos que a Revolução Tecnológica frente a tudo isto se constitui num signo de um novo modelo sócio-econômico-político em todo o mundo, modelo pelo qual se pautam até hoje as relações humanas que influenciam sobremaneira o contexto jurídico.

Avaliamos que, bem antes da Revolução Tecnológica, o paradigma da transformação social teve início com a Revolução Industrial, como nos referimos no início desse texto. Na verdade, o que houve foi uma adequação do modo de produção feudal pelo processo da Revolução Industrial com a conseqüente transformação de uma economia calcada, eminentemente, num processo de produção rural, para uma economia de mercado.

De fato, entre o avanço da tecnologia mecânica, depois a eletricidade e, posteriormente, o aparato tecnológico dos meios de comunicação no que se constituiu a base da chamada “*Sociedade Moderna do Conhecimento e da Informação*”, verificamos que surgiu um novo padrão social, situação em que, sob o aspecto econômico, deu novo fôlego ao sistema denominado capitalista. Este sistema interferiu e continua interferindo nas relações humanas até hoje. A interferência é tanto social, quanto econômica, cultural e jurídica.

Entendemos que o capitalismo está uma vez mais imperativo no cenário global. Este é o modelo a partir do qual se desenha o novo mapa do mundo. Enfim, nos

dias que se seguem, ser moderno é renegar suas próprias origens. O homem do novo mundo deve dedicar-se, através da mídia, ao consumo de bens e informações, cujo principal instrumento, pelo menos assim revela-se, é a *Internet*. Trata-se da globalização.

Mediante essa realidade, identificamos que, através da rede mundial de computadores, o homem pode estabelecer qualquer tipo de relação da mais variada natureza. Assim, para efeito do nosso campo de investigação, destacamos as transações provenientes das operações de consumo via *Internet*.

Face ao exposto, surgem desafios para a seara jurídica em todos os seus campos. O principal desafio diz respeito à conjugação entre Tecnologia e Direito. Dentre outros, destacamos os problemas de natureza tributária **como a tributação do comércio eletrônico direto**. Diante dessa conjugação de interesses, passa a ser constituída a base da nova realidade contratual, face aos paradigmas surgidos a partir da nova sociedade de consumo que insurge.

Na sociedade de consumo atual, prevalece um sistema de produção e distribuição em alta escala. Passou a existir a despersonalização e a desmaterialização do comércio, seja quanto às partes envolvidas, seja quanto ao objeto pactuado. De fato, há a desmaterialização do fator econômico diante da massificação da tecnologia da informática, destaque para o comércio eletrônico.

A relação do homem com o ambiente; leva inevitavelmente, a juriscidização das relações humanas. No entanto, até o advento da *Internet*, em meados do século XX, a existência de um bem enquanto mercadoria prescindia de um suporte físico, a fim de estabelecer a materialização do objeto. Contudo, nenhum outro fenômeno conseguiu até hoje alterar tanto as relações humanas, quanto o advento da rede mundial de computadores. A *Internet* cria a possibilidade de existência de um objeto virtual, desmaterializado, que não prescinde de um suporte físico para ter existência própria.

Destarte, em razão da popularização da *Internet*, o comércio eletrônico tornou-se uma realidade capaz de propiciar uma variação de operações comerciais sem que haja a necessidade da participação física e imediata das partes signatárias. Podemos dizer que o consumidor se massificou e o fornecedor se desmaterializou. Falamos de um típico contrato eletrônico de massa, de adesão à distância que pode ter como objeto de consumo um bem desmaterializado.

Observamos, então, que a nova realidade contratual no modelo de consumo vigente abre espaço ao contrato de massa:

Os métodos de contratação em massa, ou estandardizados, predominam em quase todas as relações contratuais entre empresas e consumidores. Dentre as técnicas de conclusão e disciplina dos chamados *contratos de massa*, destacaremos, nesta quarta edição, *os contratos de adesão (...) e os contratos do comércio eletrônico com consumidores* (MARQUES, 2004, p. 52-53).

Constatamos, diante das considerações feitas, que a nova **sociedade de consumo** é uma sociedade de massa. Os contratos são estabelecidos em série e são homogêneos no conteúdo, ou seja, são vários contratos ao mesmo tempo, a exemplo dos contratos de saúde, de seguro, de compra e venda, de prestação de serviços.

Na realidade, não existe uma previsão de término quanto ao volume de contratos, ou sequer uma previsão. De fato, a empresa oferece um contrato de adesão ao consumidor e este adere ou não aos termos pré-estabelecidos. Há uma pré-elaboração uniforme de cláusulas a serem aplicadas indistintamente, há um número indefinido de contratos, portanto, massificado.

Esse tipo de contratação de massa por adesão é típico da sociedade moderna. Tal espécie de contrato predomina atualmente em quase todos os setores, seja público ou privado. A título de ilustração, citamos como exemplo, o contrato de fornecimento de energia elétrica, de água, serviços de transportes; contrato de plano de saúde e seguro; contratos bancários; contratos de compra e venda via *Internet*.

Diante dos fatos até aqui considerados, para efeito de nosso trabalho, destacamos que nos interessam os contratos provenientes das relações de consumo estabelecidas entre consumidor e fornecedor na aquisição de bens ou serviços, conforme definidos no Código de Defesa do Consumidor (CDC). Destaque para os contratos estabelecidos por meios eletrônicos via *Internet*.

Por fim, podemos considerar que os contratos de massa nem sempre são estabelecidos na forma escrita. Queremos dizer com isso que é possível o estabelecimento de outros meios para que o contrato seja firmado. Existem, inclusive, meios eletrônicos para esse fim. O que é feito com o uso de máquinas.

Atos existenciais, sem real dialética, pela não presença do outro, pela representação do outro através de máquinas e prepostos sem poder, por atos, imagens, números, cartões, senhas, visões, toques e *cliques* deste homem atual (...). Estamos diante de algo que beira a auto-suficiência do declarado (...) de forma unilateral e prévia no *site* eletrônico ou na máquina. (MARQUES, 2004, p. 55).

Vemos assim a importância de analisarmos os contratos do comércio eletrônico em face do fenômeno da desmaterialização dos contratos inseridos na atual sociedade de consumo. Por conseguinte, o novo modelo contratual pressupõe a possibilidade da contratação através de máquinas, este é um fato inquestionável. O consumidor, simplesmente, adere aos termos. Hoje, as novas técnicas de contrato, os meios e instrumentos se diversificam face à complexidade do atual sistema de produção e distribuição em massa de bens e serviços. Concluímos, então, que todo contrato de massa, entre eles aqueles realizados no comércio eletrônico, é geralmente contrato de adesão. Esse tipo de contrato é elaborado pelo próprio fornecedor. A formação do vínculo se estabelece pela anuência. São contratos à distância. Os sujeitos: fornecedor e consumidor. O objeto: bens ou serviços. Estes são os elementos que iremos tratar nos tópicos seguintes de modo mais apropriado.

1.2 Relações de Consumo

No Brasil, existem regimes jurídicos distintos: civil, comercial, consumo, trabalhista e administrativo. Eles se distinguem pelo fato de terem regras próprias. Cada um propicia o surgimento de um vínculo jurídico específico, gerador de direitos e obrigações. Vejamos a questão suscitada:

Em se tratando de relação contratual concebida por um destinatário final e um empresário que vende no mercado produtos ou presta serviços àquele, aproximando-os, a disciplina aplicável é a do direito de tutela dos consumidores (MAIA, 2003, p. 27).

Nesse sentido, como o objeto de nossa análise é o **da tributação do consumo no comércio eletrônico direto via *Internet***, a este fenômeno iremos nos restringir. O nosso enfoque é quanto à obrigação tributária que surge como uma das consequências do contrato estabelecido entre fornecedor e consumidor. Este vínculo jurídico dá vida a uma relação de consumo, portanto, campo de incidência e de competência tributária pelo fato de tratar-se de uma operação que envolve a aquisição de uma mercadoria ou serviço.

Na verdade, tratamos da relação contratual consumerista, estabelecida entre aquele que vende (comerciante) e o destinatário final (comprador e consumidor), quando na **aquisição de produtos ou serviços para fins de consumo**. Direito este tutelado pelo Direito do Consumidor, do qual advém, ato contínuo, o fato gerador da obrigação para fins do pagamento de tributo, portanto, fato inserido no contexto da tributação. A relação de consumo é um contrato.

Pelo disposto, usando a terminologia do Código de Defesa do Consumidor (CDC), achamos pertinente colocarmos os conceitos respectivos trazidos na Lei 8.078/90:

Art. 2º **Consumidor** é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

Parágrafo único. Equipara-se a consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo.

Art. 3º **Fornecedor** é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividades de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos e serviços.

§ 1º. **Produto** é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 2º. **Serviço** é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

Diante desses conceitos, embora tratemos de comércio eletrônico virtual, não vislumbramos qualquer dificuldade na aplicação das categorias referidas. Como os contratos de consumo virtuais serão sempre contratos de consumo, aplica-se o Código de Defesa do Consumidor (CDC) sem qualquer problema.

Sobre o tema vejamos, para melhor elucidarmos a questão, a consideração seguinte:

Tecnicamente, o contrato via *Internet*, é um contrato entre ausentes, realizado a distância, e será válido se respeitar os requisitos básicos para a existência de qualquer contrato: duas ou mais pessoas, a livre manifestação da vontade e capacidade civil para o ato que está sendo praticado. Necessário ainda que este contrato verse sobre o objeto lícito e respeite as formalidades que a lei estipular de acordo com seu objeto (para os contratos em que a lei exige atos solenes como documentos escritos, assinados ou originais, não será possível, com o que temos hoje, celebrar um contrato via *Web*), *mas* não há que se falar em não validade do contrato eletrônico unicamente por ele não estar impresso em uma folha de papel. (DAOUN, 2001, p. 204).

Sobre a questão aqui referida, vale o disposto na Lei Modelo da UNCITRAL, acerca do reconhecimento dos contratos que estabelece o artigo 5º: “Reconhecimento jurídico das mensagens de dados”. De fato, não se negarão efeitos jurídicos, validade ou eficácia à informação apenas porque esteja na forma de mensagem eletrônica (MATTE, 2001, p. 75).

Feitas as considerações acima, verificamos que é possível a aplicação da Lei 8.078/90 (CDC) ao *Bussines-to-Consumer (B2C)*. O CDC regula, portanto, todas as matérias conexas às relações de consumo, situação que vem expressa no art. 170, V, da CF/88.

Diante dessa premissa, é pertinente salientar que o texto legal não se refere com especificidade ao “contrato de consumo” ou “ato de consumo”, mas propriamente a uma **relação de consumo**. Neste momento, observamos que o CDC se aplica a todas as relações de consumo indistintamente, sejam elas provenientes do comércio tradicional ou eletrônico. Feitas essas considerações sobre as relações de consumo, passamos no tópico seguinte aos comentários sobre os contratos eletrônicos; estabelecidos a partir do vínculo jurídico (relação de consumo), aqui designado.

Concluimos então, que relação de consumo é toda relação jurídica prevista na Lei 8.078/90 (CDC) que tem num dos pólos alguém enquadrado como fornecedor (art. 3º) e na outra ponta alguém enquadrado como consumidor (art. 2º). O fornecedor é aquele que oferece bens ou serviços ao mercado e consumidor, aquele que adquire os referidos produtos na condição de destinatário final. Assim, a compra e venda só será operação de consumo sempre que o adquirente fizer a aquisição para consumo próprio, ou seja, como consumidor final.

1.3 Contratos Eletrônicos

Iniciamos esta seção com a seguinte consideração: os contratos eletrônicos são resultados de um processo de evolução social. São contratos de adesão e de massa. Vejamos o que diz o CDC:

Art. 54. Contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente pelo fornecedor de produtos ou serviços, sem que o consumidor possa discutir ou modificar substancialmente o seu conteúdo.

A nossa análise nesta parte do trabalho tem a tarefa de estabelecer, em linhas gerais, uma breve leitura sobre os contratos eletrônicos no Brasil, principalmente a formalização daqueles realizados por meio de informática. Antes consideramos de real necessidade informamos que a relação jurídica a qual nos referimos é aquela que se estabelece entre consumidor e fornecedor. Falamos do *Business-to-Consumer (B2C)*.

Vejamos, então, a seguinte afirmação:

Quando a relação jurídica trava-se entre empresários, não estando nenhum deles na condição de consumidor, aplica-se o direito comercial. Em se tratando de relação contratual concebida por um destinatário final e um empresário que vende no mercado produtos ou presta serviços àquele, aproximando-os, a disciplina aplicável é a do direito de tutela dos consumidores (MAIA, 2003, p. 28).

De pronto, verificamos que o vínculo jurídico estabelecido nos contratos de consumo parte do princípio de que o adquirente, na condição de destinatário final,

encerra a cadeia do consumo. Neste contexto, a designação das partes contratantes é que determina a natureza jurídica do contrato, ou seja, se estivessem em cada um dos lados dos contratos comerciantes, a natureza do contrato seria comercial. No caso em apreço, a natureza da relação jurídica estabelecida é de consumo, portanto, regida pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC).

No entanto, se analisarmos do ponto de vista do ato em si, ou seja, da operação realizada (operação de consumo) este poderá vir a se constituir fato gerador de um vínculo jurídico de natureza tributária. Falamos da relação fisco-contribuinte. Estaríamos, portanto, no campo de incidência tributária, sob a qual pode incidir ICMS, em se tratando de compra e venda de mercadoria, ou pode incidir ISSQN, em se tratando de prestação de serviços.

Concluimos que os contratos de consumo, além da relação originária, têm a função de projetar outras relações, a exemplo da relação de natureza tributária. Verificamos ainda que o CDC aplica-se subsidiariamente à discussão atinente às relações de consumo estabelecidas a partir das operações realizadas no comércio eletrônico via *Internet*.

Na verdade, os contratos eletrônicos são contratos à distância, conduzidos por meios eletrônicos como o telefone, o fax, TV, *Internet*. São técnicas de contratação de massa, frutos da nova realidade contratual, da nova sociedade de consumo, complexa em toda sua essência.

Dentro desse contexto, para efeito de nosso trabalho, tratamos, especificamente, do comércio eletrônico e das operações de consumo realizadas através da *Internet*. O contrato eletrônico ao qual nos referimos é o *Business-to-Consumer* (B2C) puro contrato entre ausentes.

Consequentemente, entendemos que o instrumento contratual sofreu mudanças substanciais. Na verdade, houve uma adaptação às novas realidades impostas pela massificação da indústria e do comércio como um instrumento capaz de agilizar o processo de compra e venda através da rede mundial de computadores.

Logo, é inequívoca a compreensão de que o CDC aplica-se aos contratos eletrônicos, incluindo-se aqueles realizados através da *Internet*, naquilo em que com o CDC não seja incompatível. A partir dessa premissa, iremos mais adiante dispor, com maior propriedade, sobre o comércio eletrônico.

Nessa esteira, vejamos o seguinte:

O comércio eletrônico tem sido objeto de várias definições geralmente vinculadas aos meios de transmissão que utilizam técnicas eletrônicas, como transmissão de computador a computador (...). Também se admitiu que o comércio eletrônico pudesse ser definido sumariamente como abrangendo o conjunto de trocas digitalizadas (...). Finalmente uma visão mais ampla, concebe-se o comércio eletrônico como o conjunto de usos comerciais de redes, com a alienação ou simples apresentação de produtos ou serviços (...). O comércio eletrônico deu novas dimensões aos contratos entre ausentes jamais sonhadas pelos juristas do século passado (...), e só concebiam a possibilidade de realização de contratos por correspondência epistolar ou, quando muito, por telegramas. O contrato eletrônico ainda está em busca de uma definição adequada (...), a dificuldade de simplificar a sua conceituação, ao considerá-lo simplesmente como tendo sido celebrado por meio de programas de computador ou outros aparelhos com tais programas, que dispensam assinatura ou exigem assinatura codificada ou senha. (...) há três características que são as seguintes: a) a oferta deve constar de uma rede de telecomunicações ou serviço telemático; b) a proposta deve expressar-se de modo audiovisual c) deve haver interatividade entre profissional ou cliente (WALD, 2001, p. 17-18).

Consideramos, assim, que a definição do que venha a ser comércio eletrônico não é tão simples como a princípio parecia ser. Não podemos simplesmente designá-lo como aquele que se realiza via *Internet*. Neste caso, estaríamos sendo demasiadamente elásticos e nada, efetivamente, estaríamos conceituando.

Se a questão é a incidência tributária, devemos ter como ponto referencial de análise o objeto pactuado e o meio utilizado para efetivação do referido contrato. Neste sentido, constatamos que o fenômeno diz respeito ao contrato realizado à distância estabelecido entre consumidor e fornecedor que pode ser conduzido por qualquer meio eletrônico, entre eles a *Internet*, não havendo necessidade da presença dos contratantes no mesmo lugar.

Assim, quatro premissas devem ser observadas:

1. O acesso é feito eletronicamente.
2. O contrato pode ser realizado virtualmente (*on line*).
3. O contrato tem como objeto tanto bens materiais quanto imateriais.
4. Temos dois tipos de contrato: indireto, em que o instrumento para sua realização é apenas o meio (ex. fax, telefone, *Internet*, etc), ou direto onde todo o processo é feito virtualmente.

O comércio eletrônico, concluímos, é todo aquele que usa meio eletrônico para sua efetivação. Pode ser via fax, telefone ou *Internet*; é contrato à distância, de massa

e de adesão, cujo objeto pode ser tanto uma mercadoria como um serviço, e este quanto à sua natureza pode ser uma transação tanto com bens tangíveis como intangíveis. No primeiro caso, configuramos o comércio eletrônico indireto (aquele em que o instrumento é apenas o meio) e, no segundo caso, estaremos diante do comércio eletrônico direto (onde a transação é feita à distância e a entrega é também virtual).

1.4 Estabelecimento Virtual

Diante da discussão desenvolvida nesta primeira parte do trabalho, um instituto não poderia deixar de ser analisado. Referimo-nos ao estabelecimento comercial. A importância do debate verifica-se à medida que procuramos responder a seguinte indagação: o *site* pode ser considerado estabelecimento para efeito da tributação do comércio eletrônico na **Internet**? Logo, optamos por iniciar o debate a partir dos seguintes dispositivos legais: Lei Complementar (LC) 87/96, reguladora do ICMS (art. 11, IV, § 3º); Código Tributário Nacional (CTN), art. 127.

Vejamos cada um dos dispositivos:

Art. 11. (...) . Inciso IV. (...)

§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde as pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado ainda, o que segue:

I-na impossibilidade de determinação do estabelecimento considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento; (...)

§ 1º. Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Sobre os dispositivos legais aqui referidos (RODRIGUES, 2001, p. 598), trata os seguintes aspectos:

- a) O local do estabelecimento deve ser público ou privado.
- b) O estabelecimento pode ser edificado ou não.
- c) A designação da propriedade do estabelecimento não é fator relevante basta à realização do ato de comércio para ser caracterizado como tal.

d) O legislador privilegiou o ato (a atividade), não importa quem a realizou.

e) O fator tempo relacionado com a atividade, ou seja, temporário ou permanente, não é relevante para a discussão.

O autor considera, diante dos conceitos legais supra mencionados, que não é a materialização do espaço em si mesmo que o define como estabelecimento comercial. Para ele, o estabelecimento comercial é definido em função dos esforços realizados para que sejam concretizados os objetivos sociais da empresa. Até aqui, verificamos que nada ou quase nada nos remete, com a devida propriedade, à discussão se o *site* pode ou não ser entendido como estabelecimento comercial. Persiste o problema referente às operações de consumo *on line* realizadas através de *sites*. Assim, diante desta “lacuna”, consideramos de fundamental importância às considerações seguintes:

Quando o assunto é tributação e meios eletrônicos a seguinte pergunta é inevitável: o *site* que realiza atividades caracterizadas como comércio eletrônico pode ser considerado um estabelecimento virtual? Encontramos no art. 11, §3º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a definição de estabelecimento para fins do ICMS (...). (...), precisamos analisar se o *site* pode ser entendido como um local. Entre as acepções aceitas (...) identificamos a noção de ponto. Este não necessariamente exige uma localização física ou geográfica (...). De outro giro, (...), as definições de índole material ou física devem ser aceitas e adaptadas ao novo mundo virtual, sempre que possível. (...), não vemos óbices insuperáveis (...). A cláusula "bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias", admitida a validade jurídica atual da idéia de "mercadoria virtual", conduz a aceitação da noção de estabelecimento virtual quando possível o *download* ou baixa de arquivos (utilitários, música, jogos, entre outros) "hospedados no *site*". A rápida análise (...) não permite, (...) considerar que os *sites* atualmente existentes já são estabelecimentos virtuais. (...), seria preciso (...) edição (...) legislação regulando as peculiaridades dos mesmos (...). (...), ausente à legislação referida, os *sites* devem ser considerados meras extensões dos estabelecimentos físicos já registrados perante as autoridades fiscais (CASTRO, 2003, p.6).

Na esteira desse raciocínio, a primeira constatação possível é de que quando falamos em estabelecimento virtual, tal qual está hoje ordenado; não é possível caracterizá-lo como estabelecimento comercial, ou mais precisamente, o *site* não pode ser assim considerado. O que, na realidade, vem ocorrendo é uma aplicação supletiva do CDC, na tentativa de proteção dos consumidores internautas contra a prática abusiva das empresas virtuais.

Com efeito, a afirmação feita no parágrafo anterior é reforçada quanto a sua importância ao levarmos em conta o objeto pactuado via comércio eletrônico. Sobre esta questão, vejamos a seguinte consideração,

O termo comércio eletrônico tanto pode abarcar o comércio de bens quanto de serviços. É importante, pois, analisarmos, ainda que brevemente, as características de bens e serviços realizados por meios eletrônicos. Tradicionalmente, distinguiram-se os bens em corpóreos e incorpóreos. Os corpóreos seriam os dotados de corpo (...), incorpóreos eram bens criados pelo Direito, como o *ius utendi*, *fruendi* e *abutendi* (...). Este é o entendimento do Direito Privado de bem. Já mercadoria é um conceito diverso e traz consigo um elemento importante que é a mercancia. Mercadoria é a coisa objeto da atividade de mercancia. Se comercializado, é mercadoria (...). A mercadoria não é uma qualidade inerente ao ente, mas atribuída a ele pelo interesse humano. Não existe uma definição ontológica de mercadoria, mas apenas teleológica. O problema se põe em se determinar o que seja coisa hoje em dia (GICO JÚNIOR, 2003, p. 2).

Diante disso, destacamos que é de importância estabelecer acerca do objeto pactuado e sua natureza jurídica, ou seja, a distinção entre o que vem a ser mercadoria e o que vem a ser serviço, e as consequências dessa distinção no universo do comércio eletrônico direto ou indireto.

Na verdade, a questão suscitada insurge na discussão de forma imperiosa, pelo menos assim entendemos. Enfim, o debate tem tudo a ver quando tratamos da evolução do conceito de estabelecimento comercial, partindo do conceito tradicional aplicado ao comércio de modo geral, no qual se falava apenas em mercadorias corpóreas e serviços como atividade humana. E, na sociedade moderna de consumo, quando falamos de consumidor massificado, de fornecedor virtual e de bem ou serviço desmaterializado. O fato é que a situação muda com o advento da eletrônica, especialmente da *Internet*.

Acerca da tributação das operações de consumo realizadas pela *Internet*, o conceito de estabelecimento, por exemplo, não pode ser considerado sem que antes investiguemos a questão da territorialidade. Tal fato é uma dedução lógica, uma vez que a *Internet* desconhece fronteiras, principalmente a geográfica.

Nesse sentido, é de fundamental importância dispor acerca da delimitação do critério territorial (espacial ou geográfico) que determina o alcance da norma. Daí a consequente abrangência da determinação do lugar onde efetivamente ocorre o fato gerador do tributo, ou seja, o momento da ocorrência *in concreto* daquele fato descrito na norma (hipótese de incidência), fator que é fundamental para a designação correta de quem detém a capacidade tributária ativa e a quem deve ser pago o correspondente tributo.

Feitas as considerações preliminares à vista do conceito legal, passamos agora a dispor sobre o conceito doutrinário de estabelecimento comercial. Para isto nos valem de dois critérios: econômico e jurídico.

Do ponto de vista econômico, caracteriza-se como um empresário, aquele que capitaliza bens provenientes de capital e serviços advindos do trabalho, bem como a estruturação física da empresa. Constatamos, neste sentido, economicamente, as condições mínimas necessárias para a delimitação conceitual do estabelecimento comercial. Esta abordagem inicial está pautada na seguinte assertiva:

À combinação desses três elementos ou fatores – capital, trabalho e organização – que servem ao comerciante para o exercício de sua atividade produtiva é que se denomina, em economia, de estabelecimento comercial. Este se apresenta, sob o ponto de vista econômico, como um organismo unitário resultante da organização concreta dos fatores da produção dirigida para uma determinada atividade produtiva (BARRETO FILHO, 2003, p. 63).

Pela importância devida, apresentamos a seguinte consideração:

Ao organizar o estabelecimento, o empresário agrega aos bens reunidos um sobrepaio. Isto é, enquanto esses bens permanecem articulados em função da empresa, o conjunto alcança, no mercado, um valor superior à simples soma de cada um deles em separado (COELHO, 2002:96).

Vejam os alguns outros conceitos apresentados pela doutrina sobre estabelecimento empresarial:

No contexto internacional

1. Um conjunto de bens corpóreos e incorpóreos, constituindo o instrumento de trabalho de uma empresa comercial (HAMEL, J., LAGARDE, G. e JAUFFRET, 1988, 68).
2. O complexo não só dos meios inanimados de produção destinados ao comércio, mas também dos capitais e dos instrumentos de trabalho, destinados à produção (ENDEMANN, 1988, p. 69).
3. A esfera de atividades criada pelo exercício profissional do comércio (handelsgeschäft) com as coisas e direitos que são geralmente inerentes ou acessórios ao mesmo, inclusive as dívidas (GIERKE, 1988, p. 69).
4. Azienda comercial é o conjunto dos elementos patrimoniais, ativos e passivos, materiais ou imateriais, com que o comerciante exercita o seu comércio; ou, em outras palavras, o complexo das várias forças econômicas e dos meios de trabalho que o comerciante dirige para o exercício do comércio, impondo-lhes uma unidade formal, em relação com a unidade de escopo” (NAVARRINI, 1988, p. 71).
5. É o complexo das coisas (instrumentos e mercadorias) que servem ao comerciante para sua atividade mercantil; em um sentido mais amplo, é o conjunto de meios reais e pessoais – coisas e colaboradores – utilizados pelo comerciante ou industrial para execução do seu trabalho” (CARNELUTTI, 1988, p. 72).

No Contexto nacional

1. O fundo de comércio ou estabelecimento comercial é o instrumento da atividade do empresário. Com ele o empresário comercial aparelha-se para exercer as atividades (REQUIÃO, 1998, p. 244).
2. O estabelecimento comercial (fundo de comércio, azienda, é o conjunto de bens (materiais e imateriais) e serviços, organizados pelo empresário, para a atividade da empresa. Ou melhor, é o complexo dos elementos que o comerciante congrega e organiza, tendo em vista obter êxito na sua profissão (FAZZIO JÚNIOR, 1999, p. 30).
3. O complexo de várias forças econômicas e meios de trabalho que o comerciante consagra ao exercício do comércio, impondo-lhes uma

unidade. Em síntese, é um conjunto de forças econômicas que o empresário reúne e organiza: é sua ferramenta de trabalho (ROCHA FILHO, 1993, p. 221).

Consideramos, em razão dos conceitos aqui apresentados, que o estabelecimento empresarial se constitui num complexo de bens, tanto material (físico ou corpóreo) quanto imaterial (não físico ou incorpóreo), utilizado como instrumento pelo comerciante/empresário na exploração de determinada atividade mercantil. Ato contínuo, a consideração jurídica a ser feita diz respeito à designação de que o estabelecimento empresarial corresponde ao conjunto de bens reunidos para que o comerciante/empresário desenvolva sua atividade comercial.

Em relação ao que nos referimos, passamos à definição legal de estabelecimento comercial presente no Código Civil Brasileiro (CCB). De acordo com o artigo 1.142, “considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”. Tal definição é complementada pelo art. 1.143, que prescreve: “Pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”.

O conceito de estabelecimento comercial, tanto do ponto de vista legal como doutrinário, leva-nos ao entendimento de que o referido instituto se consolida como universalidade de fato, ou seja, o estabelecimento como um todo complexo. Um complexo de coisas, homogêneas ou heterogêneas, que mantém relação direta com a vontade de um sujeito de direito, em detrimento do objetivo que pretende alcançar. Neste caso, abrange bens materiais ou imateriais. A partir deste ponto, voltamos à pergunta inicial, ou seja, o *site* é ou não estabelecimento comercial?

Temos, na verdade, que o *site* se estrutura a partir da execução de uma variação de números específicos, instruções ou comandos realizados com o auxílio de um computador. É através desse equipamento e da *Internet* que transmitimos e acessamos informações, como também estabelecemos típicas relações, entre elas, as relações jurídicas de consumo.

Ao considerarmos que o comércio eletrônico via *Internet* é todo aquele realizado através *de site*, este pode se configurar de duas formas, tudo depende da tangibilidade ou intangibilidade, ou seja, comércio eletrônico direto ou indireto dos bens negociados. Aqui nos reportamos à classificação das operações de consumo em direta e indireta. Com relação ao comércio eletrônico indireto, as operações estão ligadas ao

substrato material e a um desdobramento físico para se efetivarem; já as operações de execução exclusivamente virtual, se completam com o *download* dos bens ou serviços. Tal situação é exímia representante do processo de desmaterialização das operações de consumo via comércio eletrônico direto através da *Internet*. Estes dispensam, de forma cabal, a existência física do estabelecimento.

Assim, o *site* (lugar) virtualmente considerado, pode ser visto como estabelecimento mercantil se for entendido como um complexo de meios materiais e imateriais, através do qual o comerciante explora determinado tipo de comércio. Face ao disposto, consideramos que o *site*, na mesma linha do estabelecimento empresarial tradicional, para que seja como tal considerado, deve ser registrado, ou seja, este enquadramento jurídico só será possível desde que a legislação assim disponha. Dessa forma, a lei deverá dispor sobre a sua organização e registro.

Numa conclusão preliminar, entendemos ser possível a convivência com dois tipos distintos de estabelecimento empresarial. No primeiro caso, temos o estabelecimento físico atrelado ao conceito tradicional; no segundo caso, temos os estabelecimentos virtuais, vinculados às empresas da Nova Economia (as chamadas empresas “PONTOCOM”), com a exploração de negócios via *Internet* no estabelecimento de operações mercantis. Acerca da questão observemos a seguinte assertiva:

A distinção entre o estabelecimento físico e o virtual depende do meio de acesso dos consumidores e adquirentes interessados nos produtos, serviços ou virtualidade que o empresário oferece ao mercado. Se o acesso é feito pelo deslocamento destes no espaço até o imóvel em que se encontra instalada a empresa, o estabelecimento é físico; se acessado por via eletrônica de transmissão de dados, é virtual. Note que o comércio eletrônico não torna obsoleto o conceito de estabelecimento: também o empresário que deseja operar exclusivamente no ambiente virtual reúne bens tangíveis e intangíveis indispensáveis à exploração da atividade econômica. A livreria eletrônica deve ter livros em estoque, equipamentos apropriados, à transmissão e recepção de dados e imagens e marca, Know-how etc. A imaterialidade incita ao estabelecimento virtual não se refere aos bens componentes (que são materiais ou não, como em qualquer estabelecimento), mas à acessibilidade. Ao final conclui: “Estabelecimento virtual (*cyberstore* ou *virtual store*) é aquele que realiza negócios comerciais em que o contratante ou consumidor manifesta a aceitação em relação às ofertas por meio da transmissão eletrônica de dados, sendo fisicamente inacessível”. No mesmo sentido se posicionam Carolina Spack Kemmelmeier, Maria Antonieta Lynch de Moraes, Pedro Aurélio de Queiroz Pereira da Silva, entre outros (COELHO, 1999 p. 158).

Ao tratar sobre estabelecimento comercial, o autor discorre acerca da possibilidade de vir a ser o *site* considerado estabelecimento virtual. Esta possibilidade tem influência direta na discussão acerca da tributação do comércio eletrônico no Brasil.

A partir da consideração feita, observamos que toda norma tributária na qual o legislador pauta a noção de estabelecimento comercial é aquela que tem origem no Direito Privado e passa a ser aplicada aos *sites*. Muito embora as questões suscitadas sejam plausíveis do ponto de vista da construção teórica, não aceitamos a idéia de que os *sites* possam ser considerados estabelecimentos, para fins tributários.

Na verdade, precisamos traçar um paralelo com outros institutos, entre eles o estabelecimento empresarial, conforme estabelecido pelo Direito Privado, nas hipóteses em que ocorrerem quaisquer das duas vedações à liberdade de redefinição do legislador, previstas nos artigos 110 do CTN; 146; inciso III da CF/88, como também com o estabelecimento no modelo designado pelo legislador, na seara do Direito Tributário. Em razão disto, nos valem de questões referentes à incidência tributária, quando tratamos da definição de estabelecimento.

Diante da questão apresentada, trazemos à baila a redefinição do conceito de estabelecimento utilizado pela legislação tributária como o que vem disposta no art. 392, III do Regulamento do IPI, para o qual estabelecimento “diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigação”. Verifica-se que o ponto de apoio desse conceito diz respeito à edificação (prédio), local onde está sediado o estabelecimento. Consideramos que o conceito aponta para a existência de uma base física, o que por excelência não se coaduna com a noção preestabelecida para o que se queira designar como estabelecimento virtual.

Com base nessa premissa, o *site* não se encaixa no conceito de estabelecimento, pelo fato de não ter uma base física, de não estar edificado. Para que tal adequação pudesse ocorrer, é mister a elaboração de uma nova definição legal para o instituto. E como a recomposição do conceito é de direito privado, não pode o legislador tributário modifica-lo.

Como vimos, no início desta abordagem, existe outra possibilidade legal para definição de estabelecimento para fins de incidência tributária. Este está previsto no contexto da lei do ICMS. Enfim, a lei tributária apresenta o termo estabelecimento no art. 11, § 3º da LC 87/96. Para o conceito legal referido, o ponto de apoio é o “local”. Este termo é bem mais elástico do que o conceito de “prédio”, uma vez que ele não prescinde de um lugar físico.

Podemos considerar que o *site* enquanto local é aquele que dispensa a edificação física. É um lugar onde as pessoas passam a exercer várias atividades, entre elas as de natureza comercial para fins de consumo, podendo, por definição literal, ser considerado 'lugar sítio ou ponto referido a um fato'. Entendemos que a definição retrata não só um ambiente físico, como também um ambiente não físico (imaterial; virtual). Assim, é possível o entendimento de que o *site* pode ser considerado um local, mesmo que intangível ou virtual.

Ao analisarmos, a partir dessa premissa, se o *site* pode ser entendido como um local; inserimos o termo como o local do estabelecimento comercial. Este, necessariamente, não exige uma localização física ou geográfica, principalmente se vier a possuir um endereço próprio na *Internet*.

Ao fazermos uma comparação entre as designações doutrinárias e legais supramencionadas, sobre *site* e estabelecimento comercial desde o conceito clássico constatamos que não existe qualquer definição apropriada, quer dizer, na realidade o que existem são interpretações, que ora apontam ou não o *site* como tal. A dificuldade reside na determinação correta acerca da sua natureza jurídica, quer dizer, se ele é um ambiente "privado ou público", "edificado ou não", "próprio ou de terceiro", o que, para nós é suficiente, pelo critério negativo, em não designá-lo como estabelecimento comercial.

Se levarmos em conta que o estabelecimento corresponde ao lugar (local) onde as pessoas exercem suas atividades para fins das operações de circulação, com a realização de contratos de compra e venda vários *sites* poderiam ser considerados tecnicamente para efetuar estas ações, como estabelecimento comercial. No caso, estaríamos admitindo a validade jurídica da ideia de "mercadoria virtual". Aceitaríamos a noção de estabelecimento virtual, quando possível o *download* ou baixa de arquivos do *site* do vendedor para o computador do comprador.

Diante dessas considerações, levantamos as seguintes questões: o que corresponderia à saída da mercadoria do estabelecimento comercial e/ou virtual? Do que estaríamos então tratando? Face às questões suscitadas, tudo nos leva a crer que desde que ainda não devidamente regulado por lei, o *site* não pode ser entendido como estabelecimento comercial. De fato, a noção de estabelecimento comercial virtual continua no campo das especulações doutrinárias, sem qualquer designação legal vigente e apropriada.

Até o momento, nada nos convence de que os *sites* atualmente existentes possam ser considerados estabelecimentos virtuais para fins de comércio eletrônico. Fundamental, portanto, a capitulação de uma legislação própria com vista a regular às particularidades dos mesmos, como também as questões relativas ao registro fiscal.

Entendemos que o estabelecimento comercial, anteriormente considerado, abrangia bens materiais, a exemplo das mercadorias, ou imateriais, a exemplo do ponto comercial. Com o advento do comércio eletrônico, o conceito anterior que previa a existência de uma unidade física (imóvel), mudou, ou seja, há agora a possibilidade de existir um estabelecimento comercial virtual. A distinção se pauta, basicamente, na forma de acesso dos consumidores adquirentes na aquisição dos bens ou serviços. Assim, havendo deslocamento no espaço até um imóvel onde esteja instalada a empresa, estaremos diante de um estabelecimento físico, caso contrário se todas as etapas do contrato forem realizadas *on line* (em rede) estaremos diante de um estabelecimento virtual.

Nesse contexto, repetimos a pergunta: o site é estabelecimento comercial? Concluimos que não. Eles não estão regularizados. Não existem juridicamente. Para isso deveriam estar cadastrados; deveriam ter um CNPJ. De fato, a existência legal de uma pessoa jurídica só começa com a inscrição dos seus contratos, atos constitutivos no registro peculiar conforme determinação prevista no Código Civil de 2002, art. 45 e o art. 114 da Lei 6.015, de 31.12.73 (Registros Públicos); Lei 8.934, de 18.11.94 (Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins).

Por conseguinte, focamos a questão a partir da análise dos textos do ordenamento positivo brasileiro e o que dizem sobre o conceito de estabelecimento comercial. Daí, a necessidade de trazermos para elucidar a questão os dispositivos que dizem respeito ao assunto aqui referido. Temos o artigo 155, parágrafo 2º, XI, alínea “a”, IX; e XII; alínea “d” da CF/88, como referência ao trato da tributação pelo ICMS. Verificamos ainda o CTN, art. 127, II (domicílio tributário da pessoa jurídica), art. 133 da LC 87/96, parágrafo 3º, art. 11 do Dec. Lei 406/68, entre outros. Concluimos então que a legislação tributária utiliza conceitos provenientes do Direito Privado, a fim de estabelecer a conceituação do instituto e, sobre essa matéria, não lhe é permitido inovar (art.110 do CTN).

Portanto, os *sites* atualmente existentes não podem ser considerados estabelecimentos comerciais. Necessitam, para terem existência, que adquirir

personalidade jurídica própria com a efetivação do registro, cadastro, CNPJ, caso contrário, só falaremos na sua configuração como estabelecimento para fins das operações comerciais via *Internet* caso assim estejam configurados regularmente.

1.5 Comércio Eletrônico

A sociedade de consumo pós-moderna instituiu uma nova modalidade de contratação eletrônica. Esta nova modalidade tem na *Internet* seu principal aliado. As técnicas de contratação de massa, que dizem respeito ao contrato de adesão acima referido, criaram uma nova modalidade de consumo à distância.

No contexto da nova realidade contratual, a novidade reside nas transações efetivadas através das redes eletrônicas de contratação de massa, a exemplo da rede mundial de computadores. Neste contexto, principalmente desde a década de 90 (século XX), a *Internet* tomou proporções globais, principalmente pelo fato de ter saído do monopólio militar e ter se expandido para as Universidades e depois para o uso comercial. No Brasil, a novidade insurge em 1995.

A *Internet*, então, durante muito tempo foi utilizada para uso exclusivamente científico e governamental, somente sendo liberada para uso comercial em 1987 e, no Brasil, a partir de 1995, sendo que o comércio eletrônico apenas começou a dar seus primeiros passos em meados de 1998 (MATTE, 2001, p.27).

O novel instrumento de comunicação de massa se consolida como meio de contratação entre pessoas físicas e jurídicas. Tal fenômeno propicia a existência de um mundo virtual onde os objetos do contrato também podem ser virtuais. Daí existirem operações em que toda a execução da transação de consumo seja realizada exclusivamente pela rede.

A partir da possibilidade acima referida, os contratos eletrônicos passam a ser realizados *on line*, podendo dispor sobre venda de produtos tanto materiais, que os são entregues na forma tradicional, consolidado pelo desdobramento físico e substrato material; como pela venda de produtos imateriais de bens desmaterializados e prestação de serviços entregues ou executados virtualmente, cuja entrega se dá através de *download*, portanto, sem a necessidade de qualquer desdobramento físico ou existência de substrato material.

Temos observado, nesse sentido, que os contratos eletrônicos passaram a se constituir num dos principais pilares econômicos em todo o mundo, notadamente com o fenômeno da globalização das operações de natureza econômica, entre elas as operações

comerciais e de consumo. São contratos, então, aptos a fomentar a movimentação de riquezas na sociedade. Assim, o contrato eletrônico se estabelece como relação sinalagmática, ou seja, nela, um dos contratantes assume a obrigação de pagar o preço e o outro o de transferir um direito seu de propriedade. Temos aqui uma relação de pesos e contrapesos ou, mais precisamente, de prestação e contraprestação, enfim, uma bilateralidade e reciprocidade de interesses. Nessa perspectiva, nos filiamos ao entendimento seguinte sobre a importância do instituto do contrato.

Para a teoria jurídica, o contrato é um conceito importantíssimo, uma categoria jurídica fundamental trabalhada pelo poder de abstração dos juristas, especialmente os alemães do século XIX, quando sistematizaram a ciência do direito. É negócio jurídico por excelência, onde os consensos de vontades dirigiram-se para um determinado fim. É ato jurídico vinculante que criará ou modificará direitos e obrigações para as partes contratantes, sendo tanto o ato como os seus efeitos permitidos e, em princípio, protegido pelo Direito (MARQUES, 2004, p. 38).

A ideia mesma de contrato, todavia, sofreu substancial modificação face à complexidade da sociedade moderna. Essas modificações são devidas à aceleração do processo de industrialização e do consumo, enquanto signos designativos da sociedade da informação.

Desse momento em diante, a partir do estabelecimento do acervo social, político e econômico do século XIX, a concepção tradicional acerca do contrato, que no passado estava erigida no vetor vontade das partes envolvidas, foi sendo alterada gradativamente.

Percebe-se, dessa feita, que o princípio da autonomia da vontade foi sendo modificado com o passar do tempo. Tudo isto, enfim, influenciou várias codificações, entre elas a brasileira. Trata-se a questão no Código Civil Brasileiro (CCB), Lei 10.406/2002; e também no CDC (Lei 8.078/90). Vale aqui a consideração de que o CCB atual passou a regular de modo unificado as obrigações civis e comerciais no contexto do sistema do direito privado geral, tendo por base a alteração referida.

Por conseguinte, com relação às características principais acerca da concepção tradicional de contrato, destacamos a lição de SAVIGNY, para quem o contrato designava a união de pessoas mediante uma declaração consensual de vontade, desde que livre de quaisquer vícios ou defeitos, portanto, fonte de obrigações e direitos. Esta concepção foi adotada no CCB, de 1916.

Mas tal situação não para por aqui, ou seja, o modelo clássico continuou sendo reformulado durante toda a história da sociedade humana. Um processo denso, em que a doutrina transitou pela idade média; depois, no período da Revolução Francesa, mais precisamente entre os séculos XVIII e XIX, até os nossos dias.

Observamos que, durante esse desdobramento histórico, os avanços tecnológicos, como referido no início desta seção, mudaram o mundo de uma forma drástica, principalmente a partir do descobrimento da eletricidade, dos interesses econômicos e políticos que ensejaram o acontecimento catastrófico das guerras que abalaram o século XX, causando uma verdadeira revolução nas relações humanas. Notadamente, nada poderia mais impedir tais mudanças, a partir do momento em que o processo foi desencadeado. Foram reformulados, assim, os laços primários estabelecidos entre os homens. Tal premissa tem seu ponto de apoio em dois instrumentos de transformação social. Falamos do computador e da *Internet*, ou seja, o padrão tradicional de materialidade está superado, existe uma gama enorme de relações estabelecidas que não dependem de um suporte físico para serem consolidados, ou seja, o consumidor agora é massificado e o fornecedor é virtual.

Vemos, então, que houve não só uma revolução na tecnologia, mas também uma evolução das comunicações, mais precisamente com o advento do telégrafo, do telefone, do fax, do computador e, finalmente, da *Internet*. São questões que propiciaram a realização efetiva do **comércio eletrônico como um típico comércio à distância**, mais complexo e dinâmico. Há sim, uma reestruturação do “interagir” humano. Vejamos, então, a seguinte consideração que explica bem a situação aqui apresentada.

Hoje o mundo é informático, os computadores controlam os sinais de vida no planeta (...). O novo tempo surge com a informática de rede projetando agora o ser humano às transmissões na velocidade da luz. Não há mais distâncias, os conteúdos da existência podem chegar pela Internet para você ver em download (...). (FARIA, 2001, p.47).

Temos, portanto, a firme convicção de que foi inicialmente o fenômeno da Revolução Industrial que veio para fomentar este estado de coisas, inserido num contexto do crescimento das cidades, que se ampliou com o êxodo do homem vindo do setor rural para o setor urbano. Houve uma verdadeira reformulação nos modos de produção de bens em larga escala, voltado para o lucro, transformando a sociedade humana de precedente histórico rural, numa sociedade urbana de consumo, por excelência.

Nesse panorama, conceitos tradicionais tidos como verdadeiros restam ultrapassados. A velocidade com a qual se desenvolve a tecnologia se justapõe ao conjunto das relações humanas, ocasionando profundas transformações no sistema como um todo. São estas transformações ocorridas a cada dia, a cada minuto, a cada fração de segundo, as instituidoras de um novo modelo social, de alcance internacional, globalizado e de mercado.

Nesse ínterim, as interferências no contexto jurídico são realmente substanciais e, dentre outras coisas, tratam da reformulação de conceitos até então consagrados, tais como: mercadoria, serviços, bens corpóreos e incorpóreos. No contexto jurídico, constatamos que o principal desafio é a adaptação dos conceitos provenientes do modelo tecnológico para a seara do direito. De fato, são operações que detêm na sua essência um valor econômico que não deve ser desconsiderado.

Sobre esse prisma; trazemos à baila a seguinte assertiva:

A atividade econômica é polimorfa; multifacetada, compreendendo um vasto leque de ações. Tais ações ostentam certas peculiaridades que no dizer de José Nabantino Ramos, estão marcadas pela diversidade dos verbos que as exprimem: planejar, criar, disciplinar, fomentar, proteger, tributar e reprimir. Todas essas ações desenvolvem-se sob os cuidados vigilantes da Ordem Jurídica que as normatiza e regulamenta (...). Cada nova atividade desenvolvida pela inteligência humana e que necessita de regulamentação torna-se uma preocupação dos estudos jurídicos (NOBREGA, 2004, p. 31).

Pelo que vimos, na referência doutrinária acima disposta, **o comércio eletrônico virtual** é um desses fenômenos. Podemos, então, conceber que todo sistema se compõe de ordens, dentre os quais destacamos o sistema jurídico, e, mais especificamente, a ordem jurídica tributária. Estamos, portanto, diante de um conjunto de criações totalmente inéditas, seja de normas, seja de institutos ou mesmo de preceitos ideários.

Diante das questões apresentadas, verificamos que a discussão acerca do comércio eletrônico perpassa pela discussão sobre a Tecnologia da Informação (TI). Esta tecnologia tomou força entre os anos 70 e 80 do século XX e segue até os dias atuais tendo como principais instrumentos o computador e a **Internet**. Sua meta é intensificar a informação e o conhecimento para fomentar os setores da informática, das telecomunicações, **do comércio eletrônico**, entre outros. Daí a urgência na reformulação de conceitos doutrinários e da legislação, a fim de adaptá-los aos novos tempos.

Assim, inferimos que os meios de comunicação são a grande obra do século XX, principalmente pelo fato de reproduzirem funções do corpo humano, como verdadeira extensão deste. Foi assim com o trem a vapor, que imitou os movimentos do coração no século XIX, e com o computador, com a imitação dos padrões de funcionamento do nosso cérebro, até chegarmos à Tecnologia da Informação (TI).

Essa realidade vem causando uma profunda mudança no interagir das pessoas em todo o mundo, não só nos relacionamentos interpessoais, mas também nos modos de produção e na posse, no modo de aquisição da propriedade e na forma de transmissão das mesmas. A informação, principalmente a partir do advento da *Internet*, desconhece limites, não há sequer uma designação de tempo ou de espaço, uma vez que a *Internet* não se vincula a qualquer barreira, inclusive territorial.

Diante desse contexto, aferimos que todas aquelas relações contratuais em que as partes contratantes discutiam livremente suas vontades, tratando cláusula por cláusula do contrato a ser estabelecido, existem hoje em dia em quantidade bastante reduzida. Esta fórmula do passado vem sendo paulatinamente reformulada em detrimento da influência da tecnologia no universo jurídico. Não há, então, como desprezar tal conjugação de variáveis. Certamente, o sistema social, o sistema jurídico, o sistema econômico, estão interligados, interagem. Estamos atrelados a um processo complexo, onde cada parte exerce uma função específica na formatação do todo.

Disso se depreende que tanto a palavra escrita como outros símbolos considerados nos meios virtuais, repousam nos *clicks* do homem moderno, muitas vezes declarando sua vontade num *site* eletrônico, via *Internet*, caracterizando, com excelência, a despersonalização das relações contratuais através dele estabelecidas.

Em razão dessas constatações, acreditamos que a forma de contratação à distância, no contexto da sociedade atual, de maior grau de novidade e complexidade é a do comércio eletrônico nas operações de consumo realizadas via *Internet*. O fato é que, desde os anos 90 (século XX), os consumidores têm ao seu dispor um novo instrumento para realizar as atividades de comércio. Este está formatado num ambiente virtual altamente sofisticado, a *Internet*. Estamos, é claro, diante do maior aparato de rede eletrônica de telecomunicação de massa do mundo, onde a transferência de bens ou feitura de serviços é realizada *on line*, de computador para computador, desvinculado de qualquer substrato material ou desdobramento físico, seja no comércio eletrônico direto

ou no comércio eletrônico indireto. No caso, falamos do *E-commerce* no formato *B2C*. Sobre esta premissa, vejamos o conceito apresentado:

Comércio entre fornecedores e consumidores realizado através de contratações à distância, as quais são conduzidas por meios eletrônicos (e-mail etc.), por Internet (on line) ou por meio de telecomunicações de massa (telemarketing, TV, TV a cabo, etc), sem a presença física simultânea dos dois contratantes no mesmo lugar (e sim à distância), (MARQUES, 2004, p. 98).

Esse é o eixo de nosso trabalho. Assim, em função do que foi dito até aqui, antecipamos que as considerações realizadas são ainda preliminares e parciais. Conspiram contra nós a complexidade, a novidade e a velocidade com a qual as mudanças se propagam, dificultando a produção do conhecimento jurídico na mesma velocidade.

Tal conjunto de coisas leva-nos a crer que estamos trabalhando quase sempre pelo processo de aproximação, muito mais problematizando do que criando soluções definitivas. No futuro, não muito tardio, esperamos que os esforços científicos, inclusive no âmbito da Ciência Jurídica, sejam capazes de aprofundar suas percepções e construir elementos necessários e suficientes para lidarmos com a nova “realidade”, qual seja; a virtual e as consequências dela advindas, de modo bastante eficaz.

A nosso ver, surge um novo paradigma para o direito, em todos os níveis, inclusive para o Direito Tributário, dentre os quais destacamos a discussão no campo de incidência e das competências tributárias das operações de consumo exclusivamente virtuais.

Para o momento, com base nas questões aqui suscitadas, consideramos que a *Internet*, enquanto um ambiente eletrônico de excelência possibilita a realização de transações comerciais de consumo sob um novo prisma: a exclusiva virtualidade das transações em todas as etapas do contrato. Não tratamos de um novo tipo de mercado e sim, de um novo meio a serviço deste. Neste sentido, nos servimos da tecnologia da comunicação para sua operacionalização, que tem a Internet como seu principal aliado. Assim, podemos dizer, em linhas gerais, que o comércio eletrônico é todo aquele que se estabelece com o uso de meios eletrônicos, entre eles a *Internet*. É todo aquele em que as operações de consumo detenham conteúdo econômico e que agregue um processo de circulação de bens e prestação de serviços que comportem ou não materialidade.

2. *Internet e Competência Tributária*

2.1 Competência Legislativa Tributária

2.1.1 Considerações gerais

Iniciamos este capítulo dispendo primeiramente sobre o princípio do federalismo fiscal, previsto na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º. Sobre tal princípio destacamos a seguinte afirmação:

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença (CARVALHO, 2005, p. 148)

De acordo com o que vimos acima, referimo-nos sobre uma norma que se estabelece como princípio constitucional. Diante desse contexto, observemos o artigo 18 da CF/88, que vem para reforçar o princípio federativo previsto no artigo 1º da referida Carta Magna: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”. Observamos, em matéria de competência, que prevalece a característica da descentralização política, fator que se prova quando há referência à questão relacionada com a repartição das competências. Passemos então a dispor sobre competência a partir de um contexto específico: a *Internet*.

No *ciberespaço*, as relações jurídicas se tornam mais complexas. Neste contexto, estão as relações de consumo virtuais. Este, a nosso ver, é um fenômeno de projeção econômica e viabilidade tributária que merece especial atenção. Portanto, a discussão perpassa, sem sombra de dúvidas, pelo contexto constitucional, de onde as normas tiram sua principal condição de validade. Entendemos, neste caso, que a validade referida tem ligação direta com o órgão que a editou: o legislador. Falamos aqui sobre o exercício do poder de tributar.

Nesse sentido, a competência a qual nos referimos para efeito de nosso trabalho não é outra, senão a legislativa. O exercício dela, entre outros, deve respeito ao preceito da legalidade (CF/88, art. 5º, II e 150, I). No caso, qualquer fato, para que seja considerado fato gerador (FG) de tributo, deve antes vir previsto em lei. Referimo-nos aqui ao princípio da estrita legalidade tributária.

Face ao exposto, destacamos que ao tratarmos da competência estaremos falando estritamente da competência legislativa tributária, considerada, grosso modo, como a aptidão da entidade política respectiva (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal) da prerrogativa determinada na Constituição Federal de 1988 do poder para elaboração de leis, entre elas as regras jurídicas, em sentido estrito que tratam das normas de incidência tributária.

Vale salientar, que o exercício da competência legislativa também está ligado a outro princípio constitucional, ou seja, não se permite delegação quanto ao exercício desse poder. O princípio da não delegação tributária está inserido no art. 2º da CF/88, bem como no art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, competência tributária constitui mérito de ordem pública e não pode ser objeto de delegação, esta é a regra.

A competência legislativa, neste sentido, vem estabelecida através de normas gerais e abstratas designadas a partir do texto constitucional. Nesta mesma linha, estão as normas que dizem respeito à regra-matriz de incidência tributária. Entendemos, de fato, que a norma de competência é, por conseguinte, norma de estrutura. Estamos nos reportando efetivamente a um dos pilares de sustentação do Estado Federal. Vejamos,

O tema das competências legislativas é de grande importância para a própria existência do federalismo enquanto forma de Estado, porquanto não se concebe a ideia de um Estado Federal onde as entidades federadas não possuam a faculdade de criar atos normativos para incidir sobre a conduta daqueles que se encontram sobre os seus territórios (BORGES NETTO, 1999, p. 73).

Nesse contexto, verificamos que o exercício da competência tributária é matéria estritamente constitucional. Ela sobrevive até a edição da lei, mas a partir desse momento deixa de existir. Quando surge outra categoria, falamos aqui da capacidade ativa tributária. Observamos, neste caso, a seguinte consideração:

Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercida, desaparece, cedendo espaço à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma tributária (CARRAZA, 2004, p. 453).

No Brasil, os titulares da competência tributária são as pessoas políticas: União, Estados, DF, Municípios e só elas. Em se tratando de matéria tributária, verificamos que o fenômeno competência é tema exclusivamente constitucional. A Constituição traçou previamente a competência de cada entidade política. Ela própria não cria tributo. A Constituição traçou o perfil da norma-padrão de incidência de cada tributo. Neste caso, enquanto o legislador não venha a estabelecer a exação de modo peremptório,

mediante lei complementar (art. 146, CF), o desenho por si só não obriga o potencial contribuinte.

Vimos que é através da lei complementar que se cria o tributo. O legislador, ao exercer a competência tributária, deve obedecer aos preceitos constitucionais, na justa medida, ou seja, deve obedecer, de fato, o arquétipo constitucional sobre norma-padrão de incidência do tributo.

A competência tributária é, de fato, um exercício privativo da pessoa política que tem competência para tal. Esta competência não se delega, é irrenunciável e facultativo o seu exercício. Assim, existe uma delimitação ao exercício da competência, a entidade política dela não pode abrir mão, nem tampouco deixar de realizá-la, caso entenda necessário.

Pelo disposto, consideramos que a divisão feita entre as entidades políticas tem **no critério material** o seu marco principal. Na Constituição, foi colocada a descrição de fatos que podem acarretar incidência tributária. No entanto, o legislador constituinte deixou a cargo do legislador complementar (federal, estadual e distrital) a colocação dessas hipóteses, mediante a instituição do tributo correspondente, dentro de sua esfera de competência (art. 147, 153, 154, I, 155 e 156, CF/88).

Dessa maneira, consideramos que a lei tributária a ser aplicada a qualquer fenômeno jurídico, a qualquer título, deve ser realizada de fato pela pessoa que tem competência para tal, dentro dos limites territoriais previamente designados. Neste sentido, resta estabelecido o raio de alcance de cada norma, seja ela de caráter nacional, regional ou local.

Como não poderia deixar de ser, face ao tema desta pesquisa (tributação do comércio eletrônico direto), analisamos a competência legislativa tributária a partir das operações de consumo realizadas através da rede mundial de computadores, haja vista ser a *Internet*, o instrumento que permite como vimos a realização de operações totalmente virtuais. O objetivo, no caso, é verificarmos quem detém o exercício do poder de tributar sobre as operações de consumo do comércio eletrônico direto.

Diante desse contexto, a discussão de natureza tributária, assim entendemos, deve acompanhar o texto constitucional, a partir do artigo 145 que trata do *Sistema Constitucional Tributário*. A repartição constitucional das competências legislativas é rigorosa. Neste caso, achamos prudente dar início ao nosso estudo pela

apresentação do conceito de competência legislativa, para depois darmos continuidade da forma mais apropriada à questão da competência legislativa tributária. Assim, para efeito de fixação de conteúdo, apresentamos o conceito de competência legislativa.

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo (CARVALHO, 2005, p. 217).

Do exposto, diante do conceito apresentado, aferimos que o sentido do termo competência legislativa corresponde à faculdade da entidade política competente ou, mais precisamente, a aptidão desta, para o exercício do poder que lhe é conferido pela carta constitucional para a edição de normas jurídicas. A questão é recorrente, uma vez que o exercício da competência legislativa é uma faculdade (artigo 145 diz poderão e não deverão), ou seja, o legislador pode ou não vir a exercitá-la plenamente.

Assim, cada casa legislativa, dentro de sua esfera de competência, poderá legislar entre outras coisas, sobre matéria tributária. Tal atributo, no entanto, não é exercido de forma arbitrária, ou seja, a entidade política competente deve antes de tudo atender aos princípios constantes no próprio texto constitucional, a exemplo do princípio da estrita legalidade tributária previsto no artigo 150, I.

Constatamos que a discussão sobre competência diz respeito às regras de estrutura, de organização ou de competência em que são destinatários principais os legisladores. Assim, “as normas de estrutura são aquelas que estabelecem comportamentos tendentes à produção de novas normas jurídicas e interfere também no comportamento intersubjetivo para disciplinar a feitura do ordenamento” (OLIVEIRA, 2001, p. 21).

De fato, a regulação da conduta do legislador advém da Constituição Federal. São estabelecidas de modo positivo ou negativo. Um fazer ou deixar de fazer. Tal premissa nos remete a uma das passagens da Teoria Pura do Direito,

A conduta humana disciplinada por um ordenamento normativo ou é uma ação por esse ordenamento determinada, ou omissão de tal ação. A regulamentação da conduta humana por um ordenamento normativo processa-se por uma forma positiva e por uma forma negativa. A conduta humana é regulada positivamente por um ordenamento positivo, desde logo, quando a um indivíduo é prescrita a realização ou a omissão de um determinado ato (KELSEN, 2000, p. 16-7).

Entretantes, consideramos que designar o que realmente seja um sistema jurídico ou ordenamento jurídico não é tarefa fácil. No entanto, grosso modo, um sistema jurídico, na verdade, é o conjunto de normas jurídicas que tem como objetivo ordenar

casos e condutas em sociedade, face aos preceitos do que se permite e do que se proíbe. Daí a existência de um sistema constitucional de onde provém um subsistema tributário.

Portanto, sistema jurídico corresponde a um conjunto de elementos jurídicos que mantêm relação entre si. Na Constituição Federal, por exemplo, encontramos, em matéria tributária, as delimitações do exercício das pessoas políticas ao poder de tributar, tendo como princípio uma rígida distribuição de competências.

Com efeito, a delimitação das competências pela Constituição dos limites de atuação das entidades políticas que compõe a federação é matéria relativa, vejamos: “Reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital que nosso ordenamento jurídico consagrou” (CARRAZA, 2004, p. 445).

Por conseguinte, entendemos que, no Brasil, o exercício das competências respeita o princípio da repartição, cabe a cada entidade federativa: União, Estados, DF e Municípios, conforme expresso na carta magna a respectiva competência, ou seja, o legislador não pode inovar.

2.1.2 Competência e capacidade tributária

Colocamos de início que, no ordenamento jurídico brasileiro, a lei em sentido amplo dá validade ao sistema de repartição das competências legislativas. Cabe ao Poder Legislativo a prerrogativa de criar as leis. Observemos a seguinte questão: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (CARVALHO, 2005, p. 218).

Compreendemos que o estudo acerca da competência tributária precede a existência do próprio tributo, daí o motivo pelo qual estamos tratando da matéria, antes de analisarmos a questão da incidência tributária, o que será feito na seção final do nosso trabalho. Passemos, então, a apresentação do conceito de competência tributária.

Podemos conceituar competência tributária como a aptidão da pessoa política de direito constitucional interno para expedir regras tributárias, inaugurando no subsistema jurídico tributário, descrevendo o legislador as hipóteses de incidência dos tributos, seus sujeitos ativos e passivos, bases de cálculos e alíquota (OLIVEIRA, 2001, p. 52).

Diante do conceito apresentado, de início abstraímos uma distinção entre competência tributária e capacidade ativa. São fenômenos distintos. A *competência*

tributária envolve, além do poder de tributar, o de fiscalizar e cobrar tributos, aptidão para legislar a respeito.

A capacidade tributária envolve apenas o poder de fiscalizar e cobrar tributos, pelo critério da delegação, sem designação de qualquer poder para legislar. A competência legislativa não se delega, ela é aptidão exclusiva das entidades políticas conforme determinada na Constituição Federal, de 1988. Assim sendo, o fim do exercício da competência tributária esgota-se com a edição da lei. Desse momento em diante, passa a existir apenas a capacidade tributária.

Colocados em linhas gerais, os fatores determinantes que estabelecem a distinção entre competência e capacidade tributária, iremos tratar da competência tributária mediante leitura dos dispositivos constitucionais.

No trato da competência tributária, verificamos que as regras jurídicas expedidas pelas pessoas políticas têm como finalidade a inovação no sistema normativo. Constatamos que a premissa se dá em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária (artigo 150, I, CF/88).

No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz de incidência e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres comeditos ao sujeito passivo (CARVALHO, 2005, p. 218).

Percebe-se que o autor se refere tanto às normas de estrutura quanto às normas de conduta, ou seja, as normas de competência e de incidência fiscal. Assim, os conceitos de competência legislativa e capacidade ativa não se confundem. De fato, concluímos que o legislador, após a realização do exercício da competência legislativa, cumpre o seu papel efetivamente. São introduzidas as leis, textos de natureza tributária no sistema jurídico. Diante dessas considerações preliminares, passemos, a partir do item seguinte, a dispor sobre a delimitação constitucional em matéria de competência legislativa tributária.

2.2 Sistema Constitucional Tributário

2.2.1 Delimitação constitucional da competência tributária

Existe, na prática, uma delimitação ao exercício das competências legislativas. Falamos da limitação constitucional ao poder de tributar, previsto no art. 150, I da CF/88. Com esta premissa, a CF/88 veda, terminantemente, aos entes políticos exigirem ou aumentarem tributo sem prévia lei que assim estabeleça. Temos o princípio da estrita legalidade tributária.

No caso em apreço, observamos que o exercício da competência legislativa é questão de ordem pública, ou seja, salvo os casos permitidos na Constituição Federal, a atuação dar-se-á, exclusivamente, dentro da esfera de competência de cada uma das entidades federativas.

Vale, nesse sentido, relacionarmos aqui os artigos da Constituição Federal que tratam das questões relacionadas com a competência tributária ativa das pessoas políticas de direito público interno quanto aos tributos em espécie. São eles: artigos 48 I, 145, 148, 149, 153, 154, 155 e 156 (sistema constitucional tributário).

Nos demais casos do exercício da competência legislativa, quanto às matérias consumo, informática e comercial, relacionamos os seguintes artigos da Constituição Federal: art. 22, competência legislativa privativa da União em matéria de direito civil, comercial e informática; art. 23, União, Estados, DF e Municípios com competência para legislar concorrentemente sobre direito tributário, produção e consumo.

Assim, atestamos que, no âmbito da *Internet*, não podemos dizer que o fenômeno da tributação do comércio eletrônico fica a descoberto quanto à legislação. Na verdade, **não há lacuna legislativa**, como a princípio pensam alguns doutrinadores ao se referirem à tributação do consumo proveniente do comércio eletrônico direto. Esta situação caracteriza um desafio. Assim, ao dispormos sobre competência legislativa para fins de tributação do consumo na *Internet*, no Brasil, em matéria de comércio eletrônico direto (operações de consumo exclusivamente virtuais), estamos mais no campo das cogitações do que das atitudes propriamente ditas, quer dizer, muita das vezes, entendidas como se estivessem fora do campo de incidência tributária. O que sabemos não é fato consumado, muito ao contrário.

Tais situações serão avaliadas no capítulo seguinte com maior propriedade. Com relação à legislação para *Internet*, vejamos trecho de uma reportagem de capa da REVISTA EXAME que fala sobre a questão:

O problema é como fazer isso. Foi justamente a ausência de regras preestabelecidas que permitiu o crescimento explosivo da Internet, tanto em número de usuários quanto em alcance. Foi graças a sua anarquia (...) que a rede trouxe um período de inovações e estímulo ao crescimento econômico sempre equiparado à Revolução Industrial. Sem ter aparecido no radar de nenhum governo, a palavra Internet já deixou de significar somente uma rede de computadores interligados: simboliza uma nova era, a Era da Informação (2000; p. 20).

A questão é controversa. Alguns doutrinadores advogam a tese de que a regulamentação da *Internet* poderia gerar sua retração, principalmente pelo fato de que iria tornar o seu acesso oneroso para uma parcela da população. Entretanto é preciso distinguir que uma coisa é a regulamentação da *Internet*, outra é a regulamentação das atividades (operações jurídicas) que através dela são realizadas, a exemplo do comércio eletrônico. Na verdade, uma realidade não tem nada com a outra, ou seja, não estamos falando da tributação da *Internet*, estamos sim, falando da possibilidade ou não das transações de consumo através delas realizadas serem tributadas.

Nesse panorama, entendemos que as normas constitucionais, entre elas as que tratam da estrutura da Federação e das competências, conferem uma distribuição rígida ao pleno exercício das competências legislativas. Em face disto, as normas relativas à competência tributária podem ser consideradas cláusulas pétreas (OLIVEIRA, 2001, p. 52), isto é, não são modificadas através do procedimento ordinário legislativo. Para tal, necessitaríamos de uma alteração na própria Constituição.

No federalismo brasileiro, diante da consideração feita, podemos antever matéria oportuna, quando nos referimos ao tema da competência tributária. Neste sentido, a delimitação das competências tributárias, as divisões de receitas, a questão da arrecadação, muitas vezes, constituem munição para a configuração de uma verdadeira guerra fiscal entre as entidades políticas da federação. Enfim, a elaboração e aplicação de regras que regulamentem a contento as controvérsias de natureza tributária, especialmente as que dispõem sobre a tributação ou não dos contratos de consumo realizados pela *Internet*, é assunto de certo grau de complexidade.

Entendemos, por conseguinte, que se trata de matéria melindrosa, posto que a discussão objetiva chamar a atenção dos operadores do direito: advogados; juristas e estudiosos da questão. Só assim, num esforço conjunto, iremos construir um arcabouço

jurídico e legal que regulamente a contento as problemáticas relativas à incidência tributária, levando ao exercício pleno da competência legislativa tributária das entidades federativas.

Na Constituição, há uma delimitação acerca da matéria a ser tributada. Repartiram a competência entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Esta é a regra. Como sabemos o volume de negócios realizados com o auxílio da *Internet* tem crescido vertiginosamente, não concebemos, portanto, a comercialização de bens e serviços na *Internet* como um novo mercado e sim, como um novo meio de se praticar o comércio.

Desse crescimento vertiginoso surgiu, a nosso ver, o interesse do Fisco na probabilidade de abocanhar mais divisas, aumentando sua arrecadação tributária com o comércio na *Internet*. Pergunta: Quais as operações tributáveis? Qual tributo incide sobre estas operações? De quem é a competência para legislar sobre a matéria?

Vale salientarmos que aqui estamos tratando dos possíveis campos de incidência tributária sobre as operações de consumo na *Internet* e o correto exercício das competências legislativas tributárias pelas entidades políticas correspondentes. Daí que, no Brasil, as pessoas políticas possuem diversidade de competências. Dentre elas, destacamos a **competência tributária**. As normas referentes a este fenômeno são *normas de estrutura*. São essas normas que autorizam o legislador a criar *in abstracto* os tributos.

Tal questão é vista da seguinte forma:

Resulta do exposto que a competência tributária pode ser colocada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo só vai irromper *in concreto*, quando tenha uma lei traçada, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária; verifica-se, no mundo fenômeno, o fato imponível (fato gerador *in concreto*). Desse modo, articulado nosso raciocínio, vemos que o exercício da competência tributária é um *prius* em relação ao efetivo nascimento do tributo (neste sentido, um *posterius*) (CARRAZA, 2004, p. 451-452).

Em suma, a permissão para instituir tributo corresponde à prerrogativa da competência legislativa. O exercício dessa competência se esgota na lei. A partir daí temos a competência tributária cujo exercício não é pleno. O seu fazer deve atender a critérios, sem os quais não há exercício válido regular desse direito. Diante disso, nos itens seguintes, tratamos mais detidamente dos aspectos específicos de competência legislativa para tributação do consumo.

A Constituição Federal, portanto, não cria tributos. A carta constitucional destaca detalhadamente a norma padrão de incidência tributária. Cabe ao legislador, criar, de forma abstrata, o tributo. Assim, observamos que a CF/88 propõe que o legislador, ao exercer a competência tributária, seja fiel à norma padrão de incidência do tributo. Diante desta consideração, concluímos que ao legislar sobre tributos (federal, estadual, municipal ou distrital), não se pode, ao criá-los, fugir do desenho constitucional.

2.2.2 O poder de legislar em matéria de tributação do consumo

Como vimos o Estado Federal age partindo do princípio da atuação em razão da descentralização política do exercício do poder. Nesse caso, fica, de fato, estabelecido que a descentralização política pressupõe a repartição constitucional da competência para emitir normas jurídicas. Observamos, no caso em apreço, que o aspecto primordial do regime federativo está consubstanciado na autonomia das entidades políticas estatais.

Observemos a seguinte assertiva que corrobora nosso entendimento:

A autonomia de que estamos a tratar significa “a faculdade que tem uma comunidade jurídica de regular os seus próprios negócios, mediante normas jurídicas por ela editadas”, ou, no dizer clássico de Raul Machado Horta, autonomia é a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes políticos (BORGES NETO, 1999, p. 47).

Constatamos, dessa feita, que no contexto da federação, cada entidade política possui a devida competência para dispor, através de normas jurídicas específicas, acerca da gestão de seus próprios negócios. No entanto, o exercício desse poder é limitado nos termos da própria Constituição.

Aproximando-nos mais do tema de nossa dissertação, cumpre-nos analisarmos a competência tributária na prerrogativa do exercício normativo das leis voltadas à tributação “principalmente no aspecto relativo à distribuição de competências legislativas tributárias, para que se fortalecessem os Estados e os Municípios” (BORGES NETTO, 1999, p. 54). Concluímos que houve uma melhor distribuição da descentralização espacial de poder. Vejamos ainda,

Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal possuem autonomia constitucional (art. 18), podendo elaborar suas Constituições e Leis Orgânicas (arts. 25; 29 e 32), sejam elas privativas, concorrentes ou delegadas, ao lado da União Federal, conforme pode ser extraído de inúmeros preceitos constitucionais (arts. 21, 22, 23, 24, 25, § 5º, 30, 32, § 1º, 145, 153, 154, 155 e 156) (BORGES NETTO, 1999, p. 58).

Diante das considerações até aqui estabelecidas, iniciamos a leitura constitucional das competências legislativas tributárias. Aqui, servimo-nos, em matéria de competência legislativa, dos princípios que norteiam o fenômeno da competência. Averiguemos a situação a partir da análise do texto constitucional.

Em síntese, vejamos os princípios: a) *Privacidade*. Ou seja, a CF distribui entre as entidades federadas, a parcela de competência que cabe a cada uma delas. b) *Indelegabilidade*. Quando o titular da competência legislativa não pode transferi-la. c) *Irrenunciabilidade*. Refere-se ao fato em que as pessoas políticas não devem abdicar (desistir), no todo ou em parte, da competência para expedir normas, haja vista que o exercício da competência legislativa é prerrogativa do legislador constituinte. d) *Incaducabilidade*. Diz respeito ao não exercício da aptidão para legislar não retira a prerrogativa para tal, não há perda da faculdade quanto ao seu exercício. e) *Inalterabilidade*. Situação em que as pessoas políticas não podem modificar as regras que foram estabelecidas pelo legislador constituinte, tal matéria é objeto de Emenda Constitucional. f) *Facultatividade*. Face ao princípio da discricionariedade do legislador e da separação dos poderes, a facultatividade das pessoas políticas corresponde ao direito subjetivo de decidir o momento em que irão elaborar a norma correspondente em cada caso.

Consideramos, pelo que foi dito que a distribuição das competências nada mais é do que o exercício da tripartição dos poderes no plano horizontal e geográfico. A ideia, a nosso ver, reside no fato de que no federalismo propugna-se a descentralização do exercício do poder constituído. De fato, verificamos que nele se exercita na prática a limitação da autoridade pública. Pelo que vimos, exaltamos a seguinte colocação: “A repartição constitucional de competências legislativas revela-se como autêntica técnica de contenção do poder em prol das liberdades individuais (BORGES NETTO, 1999, p. 83)”. No plexo das competências legislativas constitucionais previstas na CF/88 apontamos, em linhas gerais, as competências legislativas:

- a) Competências da União (artigo 22);
- b) Competências dos Estados-membros (artigo 25, parágrafo primeiro);
- c) Competências dos Municípios (artigo 30, I);
- d) Competências do Distrito Federal (artigo 32, parágrafo primeiro).

Nesse contexto, estão às competências delegáveis (parágrafo único do artigo 22) e concorrentes (artigos 24, I e V e 30, II), dos quais participam todas as entidades federadas. Quando a questão diz respeito ao exercício da competência legislativa tributária, esta vem definida no artigo 153, 155, 156. Quanto à incidência tributária do consumo via comércio eletrônico direto, esta reside no campo da competência concorrente. De fato, a CF/88, em seu parágrafo 24, prescreve: “Compete a União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre I direito tributário (...); IV-(...), informática V-produção e consumo”. Aqui, se define concretamente o campo de atuação legislativa quanto ao exercício da competência tributária em matéria de consumo.

2.2.3 Regras jurídicas sobre tributação do consumo na rede mundial de computadores

O contexto social do mundo moderno é bem mais complexo e dinâmico do que no passado. De fato, os governos e empresas vivem correndo atrás da hegemonia de mercado. Este interesse está se expandindo para o universo virtual e requer a construção de um arcabouço tecnológico minimamente regulamentado para que possamos ter um mínimo de segurança nas transações efetivadas. Caso isto aconteça, cabe aos operadores do Direito acompanhar as mudanças sob pena de ficarmos à mercê dos contornos designativos do novo mundo: o da informação tecnológica.

Assim, o Direito deve tentar acompanhar essas mudanças em tempo real. No entanto, caso isso não aconteça, o processo tecnológico, como vem ocorrendo até então, engessará a construção jurídica acerca das novas demandas surgidas. Na verdade, existe um descompasso entre a construção conceptual e normativa face à evolução tecnológica que, as vezes, fica de fora do controle jurídico; a exemplo do comércio eletrônico, objeto de nossa investigação.

Destacamos, nesse ponto, um fato histórico citado por nós no início do trabalho ocorrido no século XVIII. Falamos da Revolução Industrial. Na ocasião, aconteceu uma profunda e rápida transformação social, momento em que a codificação, até então baseada numa sociedade predominantemente agrícola, no geral não conseguiu absorver as novas demandas. Enfim, vimo-nos diante de um *boom* tecnológico sem precedentes para a humanidade que gerou profundas distorções na seara jurídica.

Hoje, o mundo moderno atravessa semelhante ruptura parecida com aquela promovida pela Revolução Industrial no século XVIII. Falamos da “Era da Informação”. Estamos diante de um novo modelo sócio econômico que tem como parâmetros o desenvolvimento tecnológico em caráter global. Neste contexto, a *Internet* é um de seus principais representantes. Apontamos, sobremaneira, considerando as crescentes das mudanças tecnológicas que:

A rapidez desse salto qualitativo e quantitativo de tecnologia, porém, é incompatível com os conceitos e padrões contemporâneos, contribuindo, assim, para o aparecimento de conflitos entre as novas tecnologias e o Direito. A tecnologia digital é uma realidade e justamente por isso estamos diante da criação de lacunas objetivas, as quais o Direito tem o dever de estudar, entender e, se necessário, preencher (CORRÊA, 2000, p. 2-3).

Face às considerações feitas, inferimos que é necessária a inserção de novas formas de proteção tecnológica e jurídica aos institutos que vão surgindo. Precisaríamos reformular a legislação na justa medida, para que possa ser aplicada aos fatos novos surgidos na sociedade. *No entanto, consideramos que não devemos absorver completamente a ideia de lacuna jurídica.* Na verdade, as normas existentes são passíveis de aplicação aos novos institutos.

Regra geral, nesse contexto é possível classificar o comércio eletrônico em direto (ou próprio) e indireto (ou impróprio), como já referido no transcorrer do nosso trabalho, para poder discutir com maior precisão a questão suscitada. A configuração proposta pauta-se na *tangibilidade ou intangibilidade* dos bens negociados. Quando a operação ocorre exclusivamente através dos meios eletrônicos e os bens são *intangíveis*, estamos diante do comércio eletrônico direto. Havendo um desdobramento físico da operação (ex. bem negociado no *site*, mas entregue pelos correios), estamos diante de bens *tangíveis*, dizemos que há comércio eletrônico indireto.

No Brasil, vale a seguinte ressalva: já que tratamos da regulamentação específica em vigor, não encontramos grande dificuldade de enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico direto e indireto, muito embora existam alguns projetos de lei sobre o assunto tramitando no Congresso Nacional. Vale a pena salientar que o Governo Federal já implantou um sistema próprio para aquisição de bens e serviços através da *Internet*, referimo-nos ao *E-Governo*. Foi criado também pelo governo o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico que detém atribuições específicas para atuar como um canal de comunicação entre o Governo e setores produtivos.

A Receita Federal rechaçou qualquer iniciativa de enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico. Recentemente, foi criada a Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico. Trata-se de iniciativa privada que tenta manter um vínculo entre a sociedade civil e o governo. O objetivo é o de promover a defesa dos interesses coletivos das empresas e dos usuários envolvidos nas transações respectivas.

Pelo exposto, a doutrina, vem referindo que na seara do Direito Público, principalmente em matéria tributária, vige a incerteza e a desqualificação da legislação atual quando falamos, principalmente, do comércio eletrônico próprio que, para alguns, está fora do campo da tributação. No entanto, por tudo o que verificamos até aqui, acreditamos que tal lacuna não existe.

Será que, de fato, há a real necessidade de editar-se uma regulamentação nova? Enfim, a “lacuna” não poderia ser suprida pelas leis já existentes, ou seja, já não teríamos um conjunto apropriado de normas que trate especificamente deste novo campo de incidência tributária? Enfim, tais normas já não tratam de modo apropriado às operações de consumo realizadas através da *Internet*.

Assim, verificamos que precisamos estabelecer um entendimento apropriado; claro e preciso sobre a regra-matriz de incidência dos tributos já existentes, portanto possíveis de serem aplicados ao comércio eletrônico direto. No caso, nos referimos ao ICMS e ao ISSQN. A nosso ver, a principal demanda está na relação com os critérios material, espacial e temporal, já referidos por nós neste trabalho, para adaptá-los ao contexto da “realidade virtual”.

Na verdade, pelo que vimos até aqui, não existe um novo mercado, “o mercado virtual”, este é espécie do gênero comércio. Aqui não falamos da tributação da *Internet* visto que se distingue do comércio eletrônico. Portanto, não são sinônimos. A *Internet* corresponde a um meio de comunicação; já o comércio eletrônico corresponde àquele realizado através de computadores e que encontra na *Internet* um de seus principais instrumentos de operacionalização.

Como então tributar o comércio eletrônico?

A primeira questão já foi considerada, ou seja, comércio eletrônico é distinto do conceito de *Internet*. Não há como confundir os institutos. O comércio eletrônico, na verdade, diz respeito a uma atividade comercial como outra qualquer, ressalvadas, as particularidades. Concluimos assim que pode ser tributado, não há lacuna

jurídica. Nesse caso, deixar de tributar o comércio eletrônico seria o mesmo que subsidiá-lo e, entendemos que disto ele não precisa.

Falamos, com isto, da validade e eficácia dos contratos perante o ordenamento jurídico pátrio. Nesse sentido, o contrato eletrônico depende da presença dos elementos essenciais dispostos no art. 104 do CCB de 2002. Vejamos os termos do referido artigo. “A validade do negócio jurídico requer: I Agente capaz; II. Objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III. Forma prescrita ou não defesa em lei”.

Esses requisitos são plenamente aplicáveis em se tratando do contrato eletrônico, ou seja, aquele que contrata deve ter capacidade para isto, seja, aquele que vende, seja aquele que adquire a mercadoria ou o serviço. O objeto deve ser lícito, enfim, não ser contrário aos bons costumes nem ilegal. A contratação em questão, portanto, é plenamente possível.

Nessa esteira, não há qualquer impedimento para que as partes realizem contratos *on-line*, não há na legislação brasileira, salvo hipóteses que reclamem forma solene, qualquer vedação ao modo de contratação eletrônica. Assim, vige o princípio da liberdade das formas dos atos jurídicos, consagrados internacionalmente pela Lei Modelo da UNCITRAL. Nesse caso, na formação do contrato, a oferta e sua aceitação podem ser expressas por mensagens eletrônicas.

Assim, estabelecida o modo de aquisição de mercadoria ou serviços via comércio eletrônico direto, estabelece-se um vínculo jurídico entre as partes contratantes, e destas com o Estado, pelo fato de tal vínculo consubstanciar-se em fato gerador de tributo. Nasce a relação jurídica tributária que enseja a cobrança de tributo. Este, por sua vez, pode ser o ICMS ou o ISSQN. Neste caso, o fato gerador no comércio eletrônico é o mesmo do comércio tradicional: a operação de consumo e sobre a qual deve incidir o respectivo imposto.

3. Tributação do Consumo na *Internet*: Campo de Incidência

3.1 Regra-Matriz de Incidência Tributária: Esquema Lógico

3.1.1 Considerações gerais

Nesse capítulo, temos a intenção de demonstrar que as operações de consumo exclusivamente virtuais podem ser tributadas e que as normas vigentes são aplicáveis a tais fatos, não há lacuna jurídica. Destarte, a discussão perpassa inicialmente pela análise da norma tributária em sentido estrito, ou seja, aquela que **“define a incidência fiscal”** (CARVALHO, 2005, p. 242). De início, constatamos que a norma tributária referida é norma de conduta. Vejamos:

O direito tenciona regular condutas intersubjetivas, o que implica que as normas jurídicas, que integram o sistema jurídico, objetivam modificar condutas. Ocorre que algumas normas querem atingir de forma direta e decisiva os comportamentos interpessoais e por meio de funtores deônticos (obrigatório, permitido, proibido) o fazem de forma exauriente. Essas são as denominadas normas de conduta. (OLIVEIRA, 2001, p. 21).

Assim, ao tratarmos sobre *regra-matriz de incidência* de um tributo, estaremos, de fato, diante da discussão acerca de uma regra de conduta (norma em sentido estrito), ou seja, aquelas que estabelecem obrigações (FERRAZ JÚNIOR, 2003, p. 125).

Avaliamos prudente dispormos sobre o **comércio eletrônico e incidência tributária**, tomando como eixo o debate sobre o que vem a ser a regra-matriz de incidência, a partir da delimitação dos seus critérios. Depois, levamos esta discussão para o universo do consumo virtual. Na verdade, isto é fundamental, à medida que observamos que é por meio da elaboração da norma padrão de incidência (lei em sentido estrito), que podemos efetivamente identificar se um dado fenômeno pode ser considerado fato gerador de tributo, portanto, campo de incidência tributária.

Apresentadas as questões, visualizamos a presença do modal deôntico do dever ser, apto a estabelecer a imposição jurídico-normativa. De fato, a hipótese de incidência tributária estabelece a previsão abstrata de um fato em potencial (o verbo e seu complemento). Exemplo: comprar mercadoria, prestar serviço. Já com relação ao conseqüente prescritor, se estabelece a obrigação tributária (vínculo jurídico) entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária.

A partir de então, passemos, em síntese, a dispor sobre a regra-matriz de incidência e seus critérios tomando por base o esquema lógico (CARVALHO, 2005, p. 242- 244).

NORMA JURIDICA TRIBUTÁRIA (NJT):

- **HIPÓTESE (descriptor).**

1. Critério material- a prática do ato em si (o verbo e seu complemento). Ex. Adquirir mercadoria, prestar serviço. Esta corresponde à obrigação principal, que é pagar o tributo.

2. Critério espacial- o lugar da ocorrência do fato. (Ex.: lugar em que se encontra o consumidor).

3. Critério temporal- momento em que o fato ocorre. Ex.: momento da entrega (fonte pagadora).

- **CONSEQUENTE (prescritor).**

1. Critério pessoal (sujeito ativo e passivo). No caso do sujeito ativo, qualquer das entidades políticas, conforme determinação constitucional; sujeito passivo, o contribuinte consumidor, é aquele que deve pagar o tributo (CTN, artigo 121. I e II).

2. Critério quantitativo: valor a ser pago.

- 2.1 Base de cálculo: valor da operação.

- 2.2 Alíquota: percentual (%), conforme estabelecido em lei, que será aplicado sob a base de cálculo.

O esquema demonstra que o caráter de imputação da norma dar-se-á, a partir do momento em que obtivermos um juízo hipotético (descrição legal do fato), o que só se efetivará sempre que o texto legal apontar a descrição abstratamente na lei. “Chega-se, enfim, à norma padrão de incidência, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica de norma tributária em sentido estrito” (CARVALHO, 2005, p. 244).

Feitas essas considerações iniciais, no próximo item, iremos descrever, em linhas gerais, os critérios que compõem a regra-matriz de incidência, com vistas a verificarmos se, de fato, quando tratamos das operações de consumo exclusivamente

virtuais, estas, no contexto do comércio eletrônico direto, se constituem ou não campo de incidência tributária.

Outro dado importante que dá substância à discussão aqui proposta, tem relação direta com um problema bem específico, qual seja: a designação correta do que é mercadoria (ICMS) e do que é serviço (ISSQN). Acreditamos que, a partir da análise dos critérios da regra matriz de incidência, conseguiremos explicar qual a natureza jurídica do objeto, fruto da relação de consumo estabelecida no comércio eletrônico direto.

3.1.2 Síntese da regra-matriz de incidência: análise dos critérios

Os componentes da regra-matriz de incidência são os elementos, que designam as “(...) coordenadas da norma que permitem reconhecer o fato descrito e a relação instaurada (...)” (VIEIRA, 1993, p. 60).

Temos, em síntese, as seguintes considerações a fazer acerca dos referidos componentes da regra-matriz. Quanto aos critérios da hipótese: o **critério material** como aquele que refere a um comportamento das pessoas (um dar, um fazer), subordinado ao **critério espacial** que diz respeito ao lugar onde o fato deve ocorrer com vinculação a uma condição de tempo; **critério temporal** (momento em que o fato ocorre). Já no consequente, temos o **critério quantitativo** (base de cálculo e alíquota).

Pelo que vimos, constatamos que o termo hipótese de incidência tributária é utilizado para descrição abstrata de um fato numa lei; já o termo fato jurídico tributário é utilizado para a hipótese realizada no mundo, ou seja, o fato em si, praticado, realizado, ou seja, o gerador da obrigação tributária, fato que enseja incidência.

Nessa perspectiva, a incidência tributária sobre o comércio eletrônico realiza-se sobre as operações de consumo na aquisição de bens ou serviços constituídos através da rede mundial de computadores. De tal sorte, desde que haja a conjugação correta do verbo e seu complemento, numa perspectiva da subsunção do fato à norma, estaremos diante de uma incidência tributária.

Vejamos os detalhes dessas observações:

a) Critérios do antecedente.

- **Critério material.** Este critério depende da abstração das condições de espaço e tempo, terreno em que teremos, obrigatoriamente, um comportamento de

peessoas. Tal comportamento se expressa num verbo pessoal e transitivo e seu complemento (ex. adquirir mercadoria, prestar serviço, comprar imóvel).

- **Critério espacial.** Este critério, a nosso ver, diz respeito ao acontecimento do fato jurídico tributário num determinado lugar.

- **Critério temporal.** Diz respeito ao tempo ou momento em que o fato jurídico tributário ocorre. A partir deste momento, instala-se o vínculo jurídico, ou seja, a obrigação tributária.

b) Critérios do consequente.

- **Critério pessoal.** A designação destes critérios permite-nos, de fato, identificarmos a relação jurídica (o vínculo abstrato). Primeiramente, temos o critério pessoal. Tal vínculo tem como objetivo a imputação da norma. Aqui, o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir de outro (sujeito passivo) o cumprimento de uma obrigação (principal ou acessória). A primeira, diz respeito à cobrança do tributo; o segundo, diz respeito às obrigações operacionais, como a emissão de uma nota fiscal.

- **Critério quantitativo.** Diz respeito à composição da determinação da base de cálculo (rubrica sob a qual incide o tributo) e a alíquota (fator de quantificação).

Destarte, diante disso, faremos um esforço, no sentido de demonstrar, quais são, de fato, as operações de consumo do comércio eletrônico direto que podem ser qualificadas como **fato gerador de tributo**.

Assim, partimos do princípio de que na Constituição Federal não encontramos obstáculos intransponíveis quanto à aplicabilidade da regra-matriz constitucional aos fatos provenientes do comércio eletrônico direto. Advogamos que o desenho constitucional, acerca da configuração dos tributos incidentes sobre o comércio de bens e serviços, deva ser aplicado às operações de consumo via comércio eletrônico direto. Enfim, o momento histórico, com suas incertezas, não pode ser óbice na viabilidade da ação do legislador tributário, a tal ponto que o impeça de fixar novas hipóteses de incidência. No entanto, a viabilidade jurídica da tributação do comércio eletrônico direto depende da designação interpretativa que se queira dar a norma:

O exame do artigo 191 do Código Comercial mostra que o legislador pretende abranger a totalidade do universo, tal como delineado por Gaio; ou seja, contemplou as *res corporales* (coisas móveis, portanto, tangíveis) e também as

res incorporales assim entendidas aquelas que são criação do ordenamento jurídico (títulos, ações de companhia, etc) (GRECO, 2000, p. 86-87).

Vemos assim, que o melhor entendimento é aquele que nos leva à noção de que um bem será mercadoria se, de fato, tiver valor econômico e for destinado à venda, portanto, passível de comercialização, seja ela tangível ou intangível. Esta última qualificação, a nosso ver, serve apenas para distinguir bens de serviços e não para excluir bens incorpóreos. Diante do que foi colocado, passemos, no item seguinte, a dispor das incidências tributárias específicas relacionadas ao comércio eletrônico.

3.2 Comércio Eletrônico: Incidências Tributárias Específicas

3.2.1 Fundamentação teórica: conteúdo e discussão

No comércio eletrônico realizado na *Internet*, são estabelecidos tipos distintos de **operações de consumo envolvendo bens e serviços**, entre eles os virtuais. De modo geral, nos referimos às operações de conteúdo econômico. Tais operações podem ter como objeto contratual bens ou serviços oferecidos através dos fornecedores virtualmente a potenciais consumidores. Esta operação pode vir a se constituir num contrato de consumo, vínculo jurídico que, se consolidado, estabilizar-se-á como “fato gerador de tributo”. De fato, constatamos que essa é uma realidade possível, devemos a ela o crescimento do comércio eletrônico. É uma situação jurídica incontestável, vejamos:

Realizar operações com conteúdo econômico, agregando valor no processo de circulação de bens e prestação de serviços demonstra a existência de aptidão econômica para tanto, que é a base da denominada “capacidade econômica” que informa, em termos gerais, a tributação que deve acompanhar tais tipos de operação (GRECO, 2000, p. 76).

Diante da formulação apresentada, entendemos que o referido autor advoga a possibilidade da tributação do comércio eletrônico direto. Para ele, o termo comércio eletrônico abrange dois tipos distintos de operações de consumo. Uma tipicamente de intermediação comercial, que tem como objeto bens corpóreos; outra que abrange, além dos bens não corpóreos, as prestações de serviços.

Vislumbramos aqui uma primeira dificuldade. Referimo-nos a distinção entre o comércio eletrônico próprio ou direto; impróprio ou indireto, quanto à determinação da natureza do objeto pactuado; enfim, como diferenciar o que é mercadoria do que é prestação de serviço. E ainda, ao diz respeito à materialização ou não do objeto pactuado, ou seja, aquele referente ao comércio de bens corpóreos ou não corpóreos, ou

seja, tangível ou intangível. Feitas essas considerações, entendemos que, no caso do comércio eletrônico indireto, a *Internet* é apenas um dos meios para a realização do típico contrato eletrônico à distância designado *E-commerce*, instrumento através do qual a operação é realizada. Ao contrário, quando falamos em comércio eletrônico direto, a história é outra.

No comércio eletrônico direito, o meio eletrônico é o fim em si mesmo. De fato, no comércio eletrônico direto, o meio eletrônico é o fim em si mesmo. Toda a operação de consumo (execução) é feita na totalidade *on line* (virtualmente). Não há a presença de qualquer substrato material (matéria) ou desdobramento físico (tradição ou prestação pessoal) agregado à realização do contrato. Aqui, todas as etapas são virtuais: proposta; pedido, pagamento, entrega. Esse debate é crucial no campo do Direito Tributário. Vejamos:

(i) O comércio de bens não-corpóreos (incluída nesta expressão todas as formas de negociação que se refiram a bens incorpóreos e mesmo serviços), por implicar a indefinição de um novo objeto de negócios jurídicos e, por consequência, novos bens com valor econômico ensejador de tributação pelos impostos, traz à tona o debate sobre *conceitos legais a serem utilizados* para o fim de alcançar manifestações de capacidade contributiva que os tenham por objeto. Esta preocupação está subjacente à primeira pergunta formulada, quando questiona o alcance do termo “mercadoria”.

No Brasil, este debate apresenta especial importância. Primeiro porque a tributação de operações relativas à circulação de mercadorias é de *competência estadual*, enquanto a tributação de prestações de serviços é de *competência municipal (...)*.

Segundo, porque mercadoria é conceito de Direito Privado utilizado pela Constituição para atribuir competência impositiva. Sendo assim, o conceito de “mercadoria” não pode ter o sentido e alcance que resulta do Direito Privado alterado pela lei tributária (CTN, artigo 110).

(ii) Por outro lado, a complexidade da Internet, em que os diversos “locais” que nela se encontram não estão em endereços físicos, mas sim endereços lógicos dentro de uma rede virtual que, fisicamente, podem estar nos mais diversos pontos da Terra, bem como a multiplicidade de agentes econômicos e de meios e modos de prestar serviços na Rede, suscita a segunda pergunta. Esta pergunta põe em pauta o desafio que é identificar o local da prestação de serviços, seja no âmbito interno de um País, seja no internacional.

No caso do Brasil, o quadro resulta mais complexo pois a competência para tributar serviços é dos Município, portanto distâncias de poucos quilômetros podem influenciar na definição da entidade competente para exigir o respectivo imposto (ISS).

(iii) Por fim, o uso de meios eletrônicos para o comércio (em sentido amplo) indica o surgimento de um novo instrumento de viabilização dos negócios jurídicos, que se distancia do instrumento clássico, pois aquele, diversamente deste, não se apegua, predominantemente, aos meios físicos para a realização e documentação dos negócios jurídicos. Isto coloca em pauta o tema da *fiscalização das atividades econômicas* que deixa de encontrar apoio seguro nos critérios tradicionais de controle (por exemplo, notas fiscais, documentos

de acompanhamento do trânsito de bens, controles de estoques, etc). Este debate enseja a terceira pergunta formulada (GRECO, 2000, p. 78-79).

De fato, ao observarmos a formulação feita, destacamos alguns problemas a serem investigados. São eles: a) Como distinguir, no comércio eletrônico via *Internet*, o que é mercadoria e o que é serviço? b) Diante da dificuldade em se distinguir a natureza do objeto do contrato, como designar a competência da entidade política para a efetiva tributação: ICMS ou ISS? c) Como identificar o local onde o fato tenha ocorrido? d) Os conceitos de direito privado servem para discussão, uma vez que o legislador tributário não pode inovar na matéria, conforme determinado pelo artigo 110 do CTN? e) Como a entidade competente pode ampliar o poder de fiscalização, diante das novas atividades econômicas surgidas no ambiente virtual, principalmente face à dificuldade em se distinguir entre o que venha a ser mercadoria ou serviço?

Consideramos, pois, que as mudanças na sociedade, ocasionadas pelas novas tecnologias, apontam desafios para a seara jurídica. Sem dúvida, uma das principais novidades diz respeito à separação da informação de seu suporte físico (substrato material), ou seja, falamos da comercialização de bens incorpóreos, como na aquisição do *software*, livros, música etc. desprendida da circulação física da mercadoria. Referimo-nos ao comércio eletrônico próprio ou direto (AMARAL; KAWASAKI, 2001, p. 302-3).

A dificuldade se amplia, tendo em vista o processo de tributação, do qual são titulares pessoas políticas distintas, especialmente quanto à competência para tributar circulação de mercadorias (CF, art. 155, II) e serviços (CF, art. 156, III).

Outras questões de relevância, no nosso entendimento, quando falamos sobre tributação na *Internet*, são aquelas que dizem respeito à tributação do provedor de acesso e a imunidade do livro eletrônico. Assim, apresentamos estas situações pelo fato de terem relação direta com o nosso tema. O fato é que existe certa confusão entre tributar a *Internet* e tributar o comércio eletrônico, como referimos acima. É necessário fazermos distinção, a qual, a princípio, pode parecer óbvia, mas que não é observada por várias pessoas que lidam com o assunto.

A *Internet* não é (...) comércio eletrônico e o comércio eletrônico não é sinônimo de *Internet*. A *Internet* é o meio de comunicação, assim como o rádio (...). O comércio eletrônico é (...) realizado através de computadores, cujo principal meio é a *Internet*. (GICO JR., 2003, p. 1).

Nesse contexto, as demandas jurídicas no comércio eletrônico direto são específicas pelo fato de tratarem de bens intangíveis/imateriais/não-corpóreos. Temos, por exemplo, a tributação do *software*: mercadoria ou serviço? O livro eletrônico: tributar

ou imunizar? O provedor de acesso: serviço ou mercadoria? Vejamos, portanto, estas questões de *per si* na próxima seção.

3.2.2 Bens intangíveis: principais problemas jurídicos tributários em matéria de comércio eletrônico direto

Como pudemos observar até aqui, vimos que os aspectos mais relevantes da Revolução Tecnológica estão consubstanciados num fenômeno: a interatividade. Esta categoria propicia a separação da informação do substrato material, ou seja, a mensagem não é mais o meio, ela é objeto puro, embora intangível.

Afinal, durante quase três séculos d e Revolução Industrial, (...), a sociedade humana lidou com bens corpóreos, com realidades materiais e suas múltiplas relações. (...). Agora, temos a informação dissociada de seu suporte físico, como algo autônomo, prometendo mudar radicalmente nosso estilo de vida na sociedade (CASTRO, 2003, p. 1).

No contexto jurídico suscitado, abrimos destaque para o Direito Tributário. Neste, vige a excelência do princípio da estrita legalidade (art. 150, I, CF/88), predomina o rigor da forma, daí os padrões estabelecidos no artigo 110 do CTN, no qual está consolidado que o legislador fiscal não pode alterar conteúdo, definição ou alcance das normas. Entretanto não há que se falar em desobediência ao preceito referido, pelo fato de serem efetivadas adaptações diante de situações novas surgidas, para impor que estas não podem ser enquadradas de modo razoável pelo ordenamento normativo vigente.

O comércio, a compra e venda, ou ainda a circulação de bens e serviços, sendo um dos principais vetores da economia, o são em razão de mudanças sociais, econômicas e tecnológicas ocorridas ao longo do tempo. Assim, pelo fato de ter havido mudança no modo de negociar, não podemos, pelo menos assim entendemos, ficarmos fora do contexto de aplicabilidade das normas já existentes e sua aplicação a estes novos fatos. Face ao disposto, trouxemos algumas situações que explicam bem esta premissa.

- **O *software***

O *software* é um programa de computador que, por si mesmo, não possui existência física, não é bem corpóreo, mas imaterial. O suporte físico de que se utiliza o autor do programa para exteriorizá-lo não pode ser confundido com o produto intelectual. Este consiste no conjunto de rotinas destinadas a possibilitar que o computador desempenhe as mais variadas tarefas (CHIESA, 2001, p. 49).

Com relação ao *software*, já se pronunciou a 1a. Turma do STF no RE nº 176.626-3-SP decidindo que o "software de prateleira" (*off the shelf*), na qualidade de

cópia ou exemplar dos programas de computador produzidos em série, pode sofrer a incidência do ICMS, considerado, então, como mercadoria. Esta decisão foi publicada no DJ de 11.12.1998, Recorrente: Estado de São Paulo.

Nessa decisão, o Ministro Sepúlveda Pertence, relator, adotou uma premissa que pode vir a implicar dificuldades na tributação do comércio eletrônico próprio (aquele realizado, exclusivamente, de forma eletrônica sem qualquer desdobramento físico).

Afirmou o Ministro, em síntese, que o conceito de mercadoria; efetivamente, não inclui os bens incorpóreos. Enfim, mercadoria é todo bem corpóreo, objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo. Reafirmou ainda, que por bem incorpóreo, em não se consubstanciando como mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS. Diante desta situação, vejamos a assertiva:

(...), devemos ressaltar uma incongruência entre a premissa destacada e a conclusão da decisão tomada. (...) se somente a mercadoria, como bem corpóreo, pode sofrer a incidência do ICMS, (...), a tributação estaria recaindo sobre o substrato material. (...). Estas afirmações (...) diante da tradição do direito brasileiro de considerar mercadoria necessariamente o bem corpóreo ou tangível. Ademais, as dificuldades de acatar a mercadoria intangível ou virtual também residem nas disposições do art. 110 do CTN. Afinal, se o termo "mercadoria" foi utilizado pelo constituinte para delimitar competência tributária ou impositiva não poderia ser entendido ou manuseado pelo legislador tributário além do sentido que tradicionalmente possui. (...), um limite (...) intransponível, devemos considerar os objetivos (...) e os imperativos de delimitação da competência impositiva. (...) subjacente é de resguardar a segurança jurídica, (...). (...), o que se pretende é criar um obstáculo para o legislador tributário não manusear os instrumentos normativos ampliando arbitrariamente o campo de incidência dos tributos. (...). (...), no caso do conceito de "mercadoria", sua referência mais remota no campo do direito privado, (...) art. 191 do Código Comercial (...), já contemplava elementos não tangíveis, (...) abarcar (...) objetos do comércio independentemente da forma. (...), é o sentido mais (...) adequado para a idéia de mercadoria (...). (...) mercadoria virtual, ente não palpável, pode e deve ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação (CASTRO, 2003, p. 2-3).

Constatamos, em razão do que vimos até aqui, que existe um descompasso entre os entendimentos acima. De um lado, "mercadoria" é todo bem móvel e corpóreo, e, do outro é todo bem móvel (corpóreo ou não). Aferimos que o *software* negociado e entregue através do sistema de *download* é **mercadoria** e deve ser tributada pelo ICMS. Testemos à questão.

Mercadoria é (i) aquilo que é objeto de comércio, bem econômico destinado à venda, mercancia. (ii) Bem comerciável tangível (em distinção a serviços), mercancia (Novo Dicionário Aurélio). Consideramos que é possível definirmos a base da

tributação do ICMS ao considerarmos mercadoria como “coisa móvel, objeto de mercancia”. Concluímos que, neste caso, o *software* entregue mediante *download* é mercadoria, portanto, passível de tributação pelo ICMS.

Com efeito, devemos recorrer aos conceitos de direito privado, toda vez que precisemos em direito tributário discutir sobre competência e incidência tributária, haja vista que o direito tributário é um direito de superposição. Neste caso, observamos que o conceito de mercadoria utilizado pela Constituição parte da noção de direito privado (CF, art. 155, II).

Assim, compactuamos com o entendimento de GREGO quando afirma que mercadoria é bem móvel corpóreo ou não corpóreo. Válido o exame feito pelo autor do artigo 191 do Código Comercial. Não bastasse o *software* corresponder a uma transação mercantil de valor econômico.

- **O livro eletrônico**

Com relação à tributação do livro eletrônico, levamos em conta que a questão está relacionada, a princípio, à sua equiparação ao CD-ROM. Grosso modo, “a discussão não se refere à tributação do disco, da base física, e sim, das instruções de programação ou arquivos magnéticos inseridos no substrato material denominado *Compact Disk Read Only Memory*” (CASTRO, 2003, p. 3).

(...), é preciso verificar o conteúdo do CD-ROM, dos arquivos magnéticos (...) armazenados. Se tivermos um programa, quer seja um aplicativo, um utilitário ou mesmo um sistema operacional, recaímos na questão anterior da tributação do *software*. Isto porque na ideia de livro, seja em que formato ou meio ele se apresente, não cabe a possibilidade de processamento de informações ou extração de dados novos a partir de outros antes existentes. Chegamos, então, ao ponto crucial da questão. Afastado o *software* ou programa, o livro, independentemente da forma que assuma, do meio em que é veiculado, não pode ser tributada por conta da imunidade inscrita no art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, (...). Assim, o livro pode se apresentar sob vários formatos: o clássico, por meio de disquetes, CD-ROM ou DVD (*digital versatile disk*). Em todas as formas mencionadas teremos presente a imunidade. (...). Já contabilizamos algumas significativas decisões judiciais no sentido da imunidade do livro eletrônico. Resta ao Poder Público se afastar de uma postura fiscalista equivocada em desprestígio da Constituição Federal (...) (CASTRO, 2003, p. 3-4).

Filiamo-nos a esse posicionamento, concluindo que o **livro eletrônico merece imunidade** com a aplicabilidade do art. 150, VI, letra “d”. Enfim, sobre ele não deve incidir tributo, não obstante esteja esta imunidade relacionada aos impostos não-vinculados, como o ICMS.

- **O provedor de acesso**

Com relação ao provedor de acesso à *Internet* vislumbramos que o primeiro problema jurídico diz respeito à designação de sua natureza jurídica, para então darmos nossa opinião se o seu campo de incidência está no contexto do ICMS ou do ISS.

A nosso ver, o provimento de acesso à *Internet* é uma prestação de serviços. A grande questão é se esta prestação de serviços tem ou não natureza de serviço de comunicação.

A prestação do serviço de comunicação está ligada ao fornecimento de meios para viabilizar o fluxo de mensagens, a pergunta (...) o provimento de acesso a *Internet* implica no fornecimento de meios para criação de um tipo de serviço de comunicação distinto daquele fornecido pelas empresas de telefonia, ou seja, o meio de transmissão de mensagens, o “ambiente” viabilizado pela *Internet* é diferente do que é fornecido pela telefônica? Havendo meio diferente, há prestação de serviço de comunicação sujeita à incidência de ICMS, abrangido pelas normas da CF/88, art. 155, II (GRECO, 2000, p. 123).

De fato, observamos que a *Internet* se compõe de vários elementos, os quais correspondem a um conjunto interligado de computadores e roteadores que se ligam entre si por cabos e satélite. É uma linguagem que permite o uso de múltiplos equipamentos programados para realizarem os procedimentos e instruções próprias. Diante disso, temos ainda a questão relativa a um endereço lógico, que indica a posição de cada um dos seus componentes no conjunto da rede.

Assim, com o estabelecimento da mensagem, se instaura a comunicação e a conexão se consolida. Para isto, se faz necessário à conjugação de aplicativos específicos, a exemplo de um *software* de navegação (*browser*).

De acordo com o que dissemos, averiguamos que o serviço prestado pelo provedor, então, é distinto do serviço prestado pela telefonia. Não é serviço de valor adicionado. Assim, somos partidários do entendimento defendido por GRECO, para quem o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* é serviço de comunicação e, portanto, está no campo de incidência do ICMS.

O serviço do provedor é, de fato, um serviço de comunicação e assim entende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional como afere, em parte, no seu parecer 1.093/97/PGFN/CAT:

22 (...) o serviço de comunicação via *Internet* está alcançado pela norma do art. 155, II da Constituição (...).

23. Diante do exposto é forçoso concluir que o serviço prestado pelos provedores de acesso ou informação, desde que tenha caráter oneroso

(negocial/comercial), está incluído na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da LC 87/ 96, na modalidade serviço de comunicação (PGFN-PARECER, 1997: 1-6).

A conclusão a qual chegamos é a de que o provedor de acesso à *Internet* presta serviço de comunicação, logo, se constituindo campo de incidência do ICMS, haja vista que o conceito de “comunicação”, trazido pela CF/88, não é conceito legal, todavia, é um conceito de fato.

3.2.3 Teoria do *bit*

Na tributação do comércio eletrônico, os conceitos de produção, circulação e industrialização são utilizados com frequência. Existe um valor para cada um desses conceitos. No entanto, o antigo modelo quanto à especificação de cada uma dessas definições, estabelecia que o resultado deveria estar vinculado a um suporte físico. Hoje, a situação é outra.

Como vimos, tal situação mudou. Enfim, na sociedade moderna o modelo referido está ultrapassado. Na verdade, a Tecnologia da Informação (TI) potencializou a existência de um produto, de um serviço e de uma mercadoria dissociado de um suporte físico (substrato material). São bens ou serviços desmaterializados. Assim, caracterizado como tal, independente da sua tangibilidade, ou seja, tem existência própria e são passíveis de tributação.

Existe ainda a situação trazida por GRECO. Ele se refere à questão numa distinção entre *átomo e bit*. De modo geral, o autor diz que a civilização tradicionalmente se apoiou na ideia de “átomos”. De fato, os valores dos objetos negociados se atrelam as características próprias. “Raridade, dureza, propriedades físicas ou químicas etc. têm sido os parâmetros para definir o valor dos respectivos bens. Daí os conceitos de produção e industrialização, tão frequentemente utilizados, inclusive para fins tributários” (GRECO, 2000, p. 79-80).

Diante desta realidade, todo bem, inclusive imaterial, supõe um vínculo de suporte físico determinado. No entanto, a civilização avançou de tal modo, que é possível a existência de um bem imaterial totalmente independente de qualquer suporte físico. “Entramos, a passos largos, numa civilização de *bits* e não mais apenas de átomos. Neste contexto, pode-se dizer que o cérebro ultrapassou os limites do corpo” (GRECO, 2000, p. 80).

Lembremos, conforme consideração feita no início do trabalho (primeira parte), que os meios de comunicação são extensões do homem. A situação aqui se aplica. Investiguemos a teoria do *bit*. O *Bit* (*binary digit*) é em escala conceptual, aquele que corresponde ao dígito binário de menor parcela de informação processada por um computador. De fato, a eletrônica digital está pautada na lógica digital ou sistema binário conhecido pelo fato de possuir somente dois estados: 1 (ligado - nível alto) e 0 (desligado - nível baixo). Os dígitos binários 0 e 1 são habitualmente designados por *bits*. A tributação sobre *bit* (corresponde, neste sentido, à possibilidade em se tributar uma transmissão digital, tendo como parâmetro a quantidade de *bytes* transmitida e recebida).

Com relação a essa teoria da tributação do *bit*, vejamos a consideração feita a seguir:

Já foi levantada a hipótese de se estabelecer um imposto sobre o fluxo de informações, esse novo imposto teria duas vertentes: um imposto sobre o correio eletrônico e um sobre o fluxo de informações, propriamente dita. De acordo com a Internet Freedom Act, bit tax significa qualquer imposto sobre comércio eletrônico expresso ou medido pelo volume de informações digitais transmitidas eletronicamente, ou o volume de informação digital por unidade de tempo transmitida eletronicamente (...). Uma vez que todo provedor de acesso é registrado, é possível controlar o fluxo de informações e o número (tamanho) de e-mails, seria em tese viável o controle de quanto utiliza cada pessoa. O problema de tais impostos não encontra qualquer barreira tecnológica, ele é viável hipoteticamente falando. (GICO JÚNIOR, 2003, p. 8-9).

Com base na questão ora apresentada; consideramos que é imprópria e inepta a aplicação da teoria do *bit*, para instituí-lo como medida para fins de incidência tributária. A questão esbarra, em última análise, no fato de que o número de *bits* de fato não aponta a capacidade econômica do contribuinte, uma vez que o simples fato de transitar pela *Internet* não ensejaria a configuração de fato gerador de uma obrigação tributária. Para nós, de forma mais simples e apropriada, é sobre o valor econômico da operação que deve incidir o tributo, esta é sua base de cálculo.

Nesse universo de coisas, o direito se vê às voltas com uma diversidade de questões. Assim, para efeito de nossa investigação, destacamos a configuração das obrigações tributárias provenientes das operações de consumo, realizadas via *Internet* em caráter exclusivo, tudo a partir da premissa de classificação entre comércio eletrônico direto e indireto.

Aferimos, assim que a utilização comercial da *Internet* está concentrada na publicidade e na encomenda de produtos, seja no comércio eletrônico designado indireto ou no comércio eletrônico designado direto. Quando tratamos do comércio

eletrônico indireto, passamos a nos referir à encomenda eletrônica de bens materiais, no caso, haverá sempre um desdobramento físico com a entrega do produto na casa do adquirente ou a realização pessoal do serviço. Já com relação ao *comércio eletrônico direto*, tratamos das encomendas feitas através de meio eletrônico com exclusividade. Aqui todo o processo é feito *on line* (em linha) através da rede mundial de computadores, sem qualquer desdobramento físico (OLIVO, 2001, p.16).

Constatamos que o comércio eletrônico, do ponto de vista conceptual, vem sendo utilizado para retratar uma série de práticas realizadas na *Internet*, dentre as quais destacamos a venda em ambiente virtual de mercadorias e serviços. Esse conjunto de operações pode dar o conhecimento do que seja comércio eletrônico. Podemos, então, considerar o seguinte conceito acerca do que pode ser o *E-commerce*, ou seja, um conjunto de operações de compra e venda de mercadorias ou prestações de serviços por meio eletrônico ou, em outras palavras, as transações com conteúdo econômico realizadas por intermédio de mídia digital.

Essa mesma linha de pensamento é utilizada por Alejandro C. Altamirano. Vejamos o conceito:

Entendo por capacidade para realização das operações comerciais, tanto as transações com mercadorias como transações com serviços, aqui os sujeitos utilizam para isso computadores conectados na Internet ou na Intranets onde encontramos os atores em jurisdições identificadas ou não, dentro de um mesmo país ou em países diferentes (ALTAMIRANO, 1999, p. 58, tradução nossa)⁵.

A partir desse raciocínio, retomamos a questão suscitada, apresentada pela doutrina quando passa a classificar o comércio eletrônico em duas frentes, ou seja, o comércio eletrônico direto (ou próprio) e indireto (ou impróprio). Esta classificação tem como meta apresentar uma distinção entre tangibilidade e intangibilidade, ou seja:

O comércio eletrônico tem sido objeto de várias definições geralmente vinculadas aos meios de transmissão que utilizam técnicas eletrônicas, como a transmissão de computador para computador (...). O comércio eletrônico deu novas dimensões aos contratos entre ausentes (WALD, 2001, p. 17).

No caso em apreço, podemos considerar que, em se tratando das operações de consumo, efetivadas exclusivamente pela *Internet*, desatreladas de todo e qualquer substrato material, temos operações que se consolidam pela intangibilidade. Neste caso,

⁵ Entiendo por tal a la capacidad para realizar operaciones comerciales, tanto transacciones de mercadorias como de servicios, entre dos o más sujetos utilizando para ello computadoras conectadas per Internet o em Intranets y encontrandose los actores em jurisdicciones identificables o no, dentro de um mismo país o em diferentes (ALTAMIRANO, 1999, p. 58).

estaremos diante do comércio eletrônico direto. Caso contrário, em havendo um desdobramento físico da operação, ou seja, o objeto transacionado, embora tenha sido adquirido através da *Internet* e tenha sido entregue a partir de um desdobramento físico, estaremos diante do comércio eletrônico indireto.

Observamos que, em se tratando do comércio eletrônico, através dele são adquiridos tanto bens materiais, corpóreos ou tangíveis, quanto bens imateriais, incorpóreos ou intangíveis. Esta configuração, na verdade, só foi colocada no contexto jurídico a partir de 1997, quando a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) nos apresentou alguns princípios na ordem internacional que podem ser aplicados no contexto interno de nosso país.

A Organização Mundial do Comércio (OMC) foi criada em 1995. Este órgão substituiu o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT). Como verificamos, da 1ª Revolução Industrial até o advento da Tecnologia da Informação, houve uma considerável projeção do comércio. Rompemos fronteiras. Assim, o “foi o expressivo aprofundamento do intercâmbio mercantil, (...) liberação do comércio de mercadorias levada a efeito a partir do final da Segunda Guerra” (AMARAL, 2004, p. 39).

No contexto internacional, portanto, a OMC atua de modo a garantir regras destinadas à formação de zonas de livre comércio (*Free Trades Areas*). Um dos seus objetivos institucionais é garantir certeza e segurança ao comércio internacional.

A OMC se organiza através de conselhos específicos, são eles: a) o Conselho para o Comércio de Bens; b) o Conselho para o Comércio de Serviços, e; c) os Conselhos para os Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual, relacionados com o Comércio e o Comitê de Comércio e Desenvolvimento. Cada um tem responsabilidades próprias.

Ao Conselho para o Comércio de Bens coube examinar todas as questões que se relacionassem com as previsões do GATT 94, os Acordos Multilaterais cobertos pelo anexo 1^A do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio e o programa de trabalho aprovado. As questões deveriam incluir: Acesso ao mercado e aos produtos relacionados ao comércio eletrônico; Problemas de valoração aduaneira (...); Padrões em relação ao comércio eletrônico; (...).

Ao Conselho para o Comércio de Serviços coube examinar todas as questões que se relacionassem com as previsões do GATS e seu quadro legal. As questões deveriam incluir: Alcance, incluindo modos de entrega; (...); tratamento nacional; (...) implicações financeiras **do comércio eletrônico (...)**. (GICO JÚNIOR, 2003, p. 13-14).

Diante do exposto, estabeleceremos que a nossa discussão principal advém da correta classificação, quanto à natureza jurídica, do objeto da relação de consumo no contexto interno; é serviço ou mercadoria? Daí o dilema de se estabelecer corretamente se o objeto pactuado proveniente da transação eletrônica será tratado no contexto do GATT ou GATS. “Por isso, os EUA estão alegando que mais tempo é necessário para monitorar o desenvolvimento do comércio eletrônico antes de uma decisão final sobre a classificação dos bens digitalizados” (AMARAL, 2003, p. 14).

Voltamos dessa feita, pela oportuna vênua, à questão relativa à materialização ou desmaterialização do objeto da transação eletrônica. Podemos, então, dizer que os bens corpóreos são aqueles que têm existência concreta e perceptível pelos sentidos (*res quae tangi possunt*). Bens incorpóreos, imateriais ou intangíveis são aqueles que têm existência abstrata e intelectual (AMARAL, 1998, p. 294).

Capitulamos, em razão do que foi dito que no universo virtual podemos relacionar vários bens e serviços (são os produtos digitais), quais sejam: livros, jornais, jogos eletrônicos, banco de dados, serviços postais, música, fotografias, programas de computador, serviços bancários, telefonia, televisão, filmes, entre outros disponibilizados no *ciberespaço*.

Observamos, ainda, que estamos diante de uma nova forma de comercializar. Na realidade, configura-se um novo meio de realização das transações comerciais, sejam de bens ou de serviços, e não de um novo mercado, como querem alguns. De fato, o comércio eletrônico vem se constituindo, em regra, num dos mais promissores meios de realização das transações comerciais à distância. Ficamos, para o momento, com a seguinte disposição. “Apesar das mais variadas definições, por comércio eletrônico entendemos, em síntese apertada, o conjunto de trocas de informações e transações comerciais digitalizadas”. (MAIA, 2004, p. 55).

Apresentada a premissa, podemos dizer quanto à definição que o comércio eletrônico, corresponde ao conjunto de operações de compra e venda de mercadorias ou prestação de serviços realizados com o auxílio da mídia eletrônica ou digital.

Entendemos que é importante, nessa perspectiva, formalizarmos alguns comentários acerca das categorias ou tipos de comércio eletrônico. Temos o *Business-to-Business (B2B)* e o *Business-to-Consumer (B2C)*. O primeiro faz referência às transações negócio-a-negócio (relação entre parceiros fornecedores); o segundo trata das transações

negócio-a-consumidor (relação entre fornecedor e consumidor final) na aquisição de bens de consumo. Este último é que compõe o foco de interesse de nosso trabalho (MATTE, 2001, p. 30).

Feitas estas considerações apontamos, em última análise, que o comércio eletrônico é um conceito que descreve o processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informações realizadas através da *Internet*. Diz respeito ainda à prestação de serviço ao cliente, bem como a colaboração entre parceiros de negócios.

Um dos principais problemas relacionados ao comércio eletrônico, face ao disposto e que deve ser enfrentado como vimos, reside na venda de bens tangíveis⁶ ou intangíveis⁷. A principal dificuldade acerca da matéria provém da efetiva tributação do consumo na *Internet*. A questão resulta principalmente das indefinições fronteiriças, designação geográfica indeterminada. Aqui, o que deve ser considerado é a base territorial, ou seja, o raio de abrangência da lei instituidora de qualquer tributo, em detrimento da competência legislativa de cada entidade política consolidada na Constituição.

Na esteira desse raciocínio inferimos que a teoria do *bit* não é suficiente para tratar questão relativa à incidência tributária do comércio eletrônico. A discussão perpassa antes pela leitura das normas de incidência, ou seja, se a legislação vigente se aplica ou não ao comércio eletrônico em sentido amplo. Passamos, então, no item seguinte, a discorrer sobre a questão aqui suscitada.

3.3 Comércio Eletrônico Direto

3.3.1 Legislação aplicável

Iremos, a partir deste momento, investigar se a legislação tributária vigente pode ser aplicada ao comércio eletrônico direto. A discussão perpassa, a nosso ver, pelo crivo do alcance da lei seja ela nacional; estadual, municipal ou distrital. Tal questão, sem sombra de dúvida, depende da designação da competência legislativa de cada pessoa política de direito público interno: União, Estados, DF, Municípios, delimitado na Constituição Federal.

⁶ Corpóreos, físicos ou materiais (concretos).

⁷ Incorpóreos ou imateriais (abstratos).

Com relação às transações eletrônicas *on line*, a dificuldade está em estabelecermos onde as atividades estariam sediadas, do contrário, estaríamos diante de uma espécie de zona cinzenta “intransponível”. Surge a pergunta: dispomos de uma legislação específica sobre o assunto capaz de dirimir a controvérsia? De outro modo, seremos obrigados a concluir que as transações na rede mundial de computadores (*Internet*) gozam, a princípio, do que designamos **imunidade branca**, na contramão do que ocorre com o comércio tradicional, que, na maioria das vezes, é onerado em excesso.

Desse modo, quando tratamos do comércio **eletrônico impróprio ou indireto**, não vemos grandes dificuldades na aplicação das normas já existentes, haja vista que a confirmação da transação se faz sempre pelo processo tradicional de entrega pessoal ao adquirente (tradição), visto que haverá sempre um desdobramento físico.

Diante desse fato, para que sejam aplicadas as leis já existentes, entendemos que isto é possível, à medida que se faça uma leitura ampla sobre o conceito de mercadoria na condição tanto de bem material, quanto desmaterializado. Por certo, a premissa que deve prevalecer neste caso, quando falamos *do* comércio direto ou próprio, enseja um reenquadramento de alguns conceitos tradicionais como o de mercadoria, da materialidade e imaterialidade do bem, do estabelecimento comercial. Tal interpretação é possível se conjugarmos no todo aos aspectos até aqui suscitados.

Convém, dessa feita, fazermos a distinção entre as operações em que a *Internet* atua apenas como um instrumento para realização da transação comercial de consumo, daquelas em que se concretizam e se esgotam totalmente através da plataforma eletrônica. Como dito, a distinção entre comércio eletrônico próprio e impróprio é fundamental, a fim desta discussão. De fato, o comércio eletrônico representa nova **modalidade de venda à distância**, sendo que, em alguns casos, o instrumento eletrônico pode se constituir como o próprio meio de transferência do bem ou do serviço, como ocorre com as operações realizadas pela *Internet*.

No Brasil, vale salientar, a definição de tributo se dá pelo critério positivo, cabendo aos Estados a competência para tributar mercadorias e aos Municípios os serviços. Esta é a regra. Neste caso, as operações realizadas através da *Internet* influenciam conceitos tradicionais utilizados pelo Direito Tributário. Referimo-nos à legislação supletiva; cuja mudança não é competência do legislador tributário (CTN, art. 110), mas que numa interpretação extensiva pode perfeitamente adaptar-se ao novo fenômeno: a virtualidade.

No caso em apreço, consignamos que as operações mercantis no **comércio eletrônico direto**, realizadas através da *Internet*, são, quanto a sua execução, realizadas em sua plenitude de forma exclusivamente virtual, podem ser enquadradas para fins de tributação mediante a legislação vigente. Neste caso, prevalece a projeção econômica da transação e a interpretação extensiva do artigo 191 do Código Comercial, conforme dispôs Greco.

Com relação ao **comércio eletrônico indireto**, em que a ferramenta eletrônica é mero instrumento facilitador da transação, não encontramos quaisquer dificuldades para aplicar a legislação tributária vigente. Temos o pedido, o qual é realizado através de um e-mail ou formulário eletrônico que enseja a saída física ou material da mercadoria do estabelecimento comercial (fato gerador) para o consumidor.

Concluimos que não é necessário, portanto, qualquer regulamento novo para o enquadramento acerca de incidência tributária sobre as operações de consumo realizadas através da rede mundial de computadores. Necessário se faz uma maior atenção com os procedimentos de fiscalização. De outra forma, existe posição contrária à tributação do **comércio eletrônico direto**. Há entendimento de que as regras vigentes não atendem às demandas dele provenientes, ou seja, estas operações estão fora do campo de tributação até que sejam devidamente regulamentadas, constituindo-se em coisa fora do comércio.

Nesse contexto, quando tratamos da transação de compra e venda pela *Internet*, observamos que elas podem ser equiparadas às realizadas com o auxílio do telefone, do fax, ou outro meio eletrônico qualquer. A diferença é que, no caso do comércio eletrônico indireto, prevalece o preceito da materialidade, no qual a mercadoria será entregue ao consumidor final, de acordo com meios usuais. Fato que não ocorre no comércio eletrônico direto. A partir deste ponto, verificamos que é possível, com a saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, a qualificação do fato gerador do ICMS e que há possibilidade de incidência tributária, a qual compete o exercício dessa aptidão ao Estado onde esteja estabelecido o vendedor.

Já com relação à prestação de serviços, a atividade estará sujeita à incidência do ISSQN, recolhido no local onde ocorre prestação do serviço. Constatamos, no caso, que existe a possibilidade concreta de qualificar o momento exato da incidência e a quem é devido o tributo, o que não ocorre com a mesma facilidade quando a questão diz respeito ao comércio eletrônico direto. Neste ponto, é levantada uma dificuldade

bastante peculiar: como distinguir, no caso de comércio eletrônico direto, o que pode ser entendido como mercadoria do que pode ser entendido como serviço, se, para efeito do comércio tradicional, o serviço pressupõe sempre a feitura de algo por uma pessoa e a mercadoria é sempre um objeto materializado?

Com relação à natureza jurídica do que se adquire via comércio eletrônico para fins de tributação; trazemos à baila disposição realizada por Greco (2000, p. 88) e questionada por Machado. Este último autor lembra que Greco sustenta que mercadoria abrange bens incorpóreos ao invocar o sentido do velho Código Comercial (artigo 191), já revogado, que foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos) e que o tributo deve incidir onde houver capacidade econômica.

Vejamos a disposição referida:

Entretanto, magistralmente construída, e por isso mesmo capaz de impressionar o leitor, a tese de Greco não pode ser aceita, por uma razão fundamental: ela privilegia o princípio da capacidade contributiva, em detrimento da segurança jurídica, e dos princípios que realizam este valor essencial da humanidade, entre os quais se destaca o princípio da legalidade tributária (MACHADO, 2001, 94).

Entendemos que a delimitação correta dos conceitos é fundamental para designação apropriada da hipótese de incidência de um tributo. Neste sentido, alguns doutrinadores sustentam, de modo geral, que produto é todo bem móvel e corpóreo, que mercadoria é todo bem móvel e corpóreo, o qual se destina ao comércio. Assim, infere-se, **produto é gênero e mercadoria é espécie**. Podemos ainda acrescentar que a mercadoria se constitui objeto de distribuição para o consumo e perde esta condição quando chega até o consumidor final.

Diante dessa posição contrária à formulação de Greco colocamos que estamos frente a uma bifurcação: há ou não tributação de bem incorpóreo? A primeira tese refere-se à tributação sobre a capacidade contributiva e considera mercadoria todo bem móvel corpóreo e incorpóreo; a segunda coloca que mercadoria é todo bem móvel e corpóreo destinado ao comércio e objeto de consumo. No primeiro caso, estamos diante de uma mercadoria virtual, portanto, campo de incidência do ICMS; no segundo caso, entendemos que não há mercadoria virtual, portanto, não se constituindo ela campo de incidência do ICMS.

Diante da questão suscitada, observemos a C.F/88. Esta, ao prescrever que cabe à União definir os fatos geradores de impostos Estaduais e Municipais (art. 146, III, “a” e “b”), designa de modo expresso que novas situações, quando não previstas nas

hipóteses legais de incidência de impostos, por carência de previsão legal, não são tributáveis em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I), o que ensejaria a inconstitucionalidade da cobrança, pela falta de previsão normativa. Por conta disso, a tributação do comércio eletrônico, principalmente do comércio próprio, só se realizará desde que haja uma legislação que trate a matéria.

Entretanto, se considerarmos que o conceito de mercadoria utilizado pela Constituição é conceito de direito privado e se adotarmos o que disse Greco e estabelecermos uma interpretação extensiva de um conceito do artigo 191 do Código Comercial, a situação se resolveria, ou seja, as operações de consumo realizadas no comércio eletrônico direto são passíveis de tributação e a legislação vigente às referidas operações se aplica.

O que é mercadoria?

O exame do artigo 191 do Código Comercial mostra que o legislador de 1850 realizou uma formulação universal, partindo da divisão feita por Gaio. Enfim, houve a contemplação da *res corporales* (coisas móveis, tangíveis) e da *res incorporales* (aquelas criadas pelo ordenamento jurídico). Neste sentido, o referido artigo, quis assim demonstrar Greco, abrange todos os bens (corpóreos ou incorpóreos) objetos de negócios jurídicos envolvendo comerciantes (GRECO, 2000, p. 87).

Assim, observamos que o autor ensejou apontar que, por essa sistemática adotada, mercadoria tanto abrange bens corpóreos (tangíveis), quanto incorpóreos (aqueles criados pelo Direito).

Qual, então, os critérios para identificarmos o que seja “mercadoria” para fins de tributação pelo ICMS?

Em suma, a identificação do que seja “mercadoria” para fins de incidência de ICMS resultaria da reunião de dois critérios, sendo um de *inclusão e outro de exclusão*. Estariam incluídos no conceito (...) todos os bens (independentes de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade, objetivo de lucro por alguém que seja considerado “comerciante” (GRECO, 2000, p. 93-94).

Destarte, tendo em vista a divergência quanto à incidência ou não das operações de consumo provenientes do comércio eletrônico direto, a analogia e os princípios gerais do direito se mostram como grandes aliados nesta disputa. Diante desta conclusão, apresentamos um questionamento.

Pergunta: como designar o momento de incidência? Como resposta, consideramos que, no caso do comércio eletrônico direto ao levantarmos a prerrogativa de valoração econômica, como dispõe Grego, entendemos que a incidência se estabelece no momento em que se paga o preço convencionado, portanto, na ponta do pagamento (fonte pagadora).

A partir dessas constatações, apresentamos o debate proposto pela Ordem dos Advogados do Brasil de São Paulo (OAB/SP). Quando apresentou o Projeto de Lei 1.589, de 31 de agosto de 1999, a instituição fazia a tentativa de regulamentação do comércio eletrônico.

O referido projeto trata do comércio eletrônico a partir do contexto internacional (art. 2º). Designa ainda que a oferta de contratação eletrônica, entre outras coisas, deve conter informações específicas sobre: a) nome do ofertante, sua inscrição junto ao Ministério da Fazenda; b) endereço físico do estabelecimento (art. 4º) e indicar acerca da aplicação ao comércio eletrônico às normas de defesa e proteção do consumidor (art. 13).

O projeto da OAB/SP se baseou na Lei Modelo da UNCITRAL. A discussão proposta diz respeito à viabilização da contratação eletrônica segura. Assim, o projeto dispõe sobre a criação de assinaturas e certificados digitais reconhecidos em cartório. Consideramos, neste sentido, que não há qualquer inovação acerca do tema comércio eletrônico. Na parte referente às assinaturas, o projeto trata a questão, a fim de garantir que os documentos eletrônicos tenham valor de prova. Como vemos não há nada de novo, haja vista que à maioria dos problemas relativos à questão estão praticamente superados; seja pela releitura de velhos conceitos ou pela inovação legislativa.

Quanto à hipótese dos certificados digitais, a OAB propõe questão relacionada a procedimento de instituição de um cadastro universal das chaves públicas, o que não é viável diante da velocidade com que a tecnologia avança. O projeto de lei apresentado, na verdade, introduz a questão do comércio eletrônico, a partir da aplicação de leis já existentes, a exemplo do Código de Defesa do Consumidor (CDC) e sua aplicação supletiva, além da orientação a partir dos preceitos internacionais. Assim, não apresenta qualquer matéria nova apta a renovar a discussão temática aqui referida, ou seja, não há qualquer novidade em se tratando de matéria tributária, quanto ao comércio eletrônico direto.

De fato, não só o caso da tributação propriamente dita, mas também da fiscalização são questões de fundamental importância. O ponto crucial reside no fato de tornarem-se eficazes, no ambiente informático, as leis que disciplinam a aplicação e a cobrança de tributos (GRECO, 2001, p. 163-164).

Diante desses fatos, observamos algumas premissas a serem levadas em conta quando a discussão diz respeito à tributação do comércio eletrônico: capacidade contributiva, onde deve haver tributação e neutralidade quanto à incidência e à respectiva carga tributária. O fato novo não enseja a elevação da carga tributária, posto que visa à proteção dos direitos individuais, quer dizer, o relacionamento do cidadão com o Estado, diante da expectativa do fisco em arrecadar imposto sempre que haja capacidade contributiva.

De fato, deve prevalecer o respeito aos direitos individuais do cidadão, deve-se conhecer a técnica e o funcionamento da máquina, visto que não sendo possível entender o fato não há que se falar em não incidência. Há ainda que se aplicar a legislação vigente, uma vez que pelo simples fato de ser um fenômeno novo não implica em não tributação.

Feitas tais considerações, passemos à questão referente a legislação vigente e sua aplicação às operações de consumo exclusivamente virtuais via comércio eletrônico direto. Iniciamos a análise com a seguinte afirmação: a legislação vigente “pode comportar aplicação em relação (...) a fenômenos que surjam no âmbito das relações jurídicas, (...) mediante o uso da informática (GRECO, 2001, p. 169)”.

Tratando das questões relacionadas à incidência de ICMS, a discussão diz respeito ao estabelecimento da situação dos bens objetos das transações eletrônicas. De um lado, temos as operações que têm por objeto bens tangíveis (corpóreos). Tratamos das operações provenientes do comércio eletrônico indireto, aqui não há diferença quanto à aplicabilidade da norma vigente.

Do outro lado, contexto da virtualidade, no entanto, devemos considerar que o tratamento fiscal não é tão simples. Como estabelecer o que seja mercadoria ou o que seja serviço? Assim, consideramos que não há lacuna na lei quanto à aplicabilidade aos fatos novos ocorridos no universo virtual.

Nessa ótica, verificamos que o Código Civil Brasileiro (CCB), o Código de Processo Civil (CPC), o Código Penal (CP), o Código Tributário Nacional (CTN), a

Lei Complementar (LC) 87/96, o Dec. Lei 406/68 e sua lista e a LC 56/86 (ISSQN) devem ser aplicados ao comércio eletrônico, inclusive o tipo direto e indireto. Estamos apontando, neste sentido, três desafios a serem enfrentados: a) adaptação dos conceitos de apoio (comércio eletrônico, materialidade, territorialidade, mercadoria etc.); b) legislação a ser aplicada; c) a nova incidência tributária.

O Direito Tributário, enquanto direito de superposição, utiliza-se dos conceitos de outros ramos do direito, seja no campo do Direito Civil, Comercial, Consumo etc., neles se apoiando para realizar a tributação.

A questão territorial. Essa definição é essencial, que se constitui a base para definir a incidência tributária. Referimo-nos à delimitação de fronteira: nacional ou internacional, estadual, municipal ou distrital, como vimos no início desta parte do trabalho.

Outro aspecto diz respeito ao estabelecimento. Este conceito aparece no artigo 155, parágrafo segundo, IX, *a*, e XII, *d* da CF/88, referência à tributação do ICMS. No CTN (artigo 127, II; 133), na LC 87/96, parágrafo 3º, artigo 11; Decreto Lei 406/68 e assim em diante.

Pelo que verificamos, à legislação tributária se apoia em conceitos de outros campos do direito. Discutir acerca da aplicação da legislação vigente em matéria tributária ao comércio eletrônico direto não é tarefa simples. O ponto crucial da discussão está na designação correta acerca da natureza jurídica do objeto pactuado, ou seja, quando é que de fato trata-se de mercadoria ou quando efetivamente é serviço.

Na verdade, a questão diz respeito a fato de verificarmos corretamente se o bem é tangível no momento da operação. Caso contrário podemos considerá-lo serviço.

No entanto, no Brasil, esta premissa não se ajusta. O fato é que, aqui, o sistema constitucional adota duas competências distintas, uma para os Estados e outra para os Municípios.

“Este é um complicador a mais que temos que enfrentar no Brasil, ainda que queiramos aplicar me parece absolutamente correto que se aplique a legislação vigente (GRECO, 2001, p. 174)”.

Existem várias iniciativas sob normatização do comércio eletrônico, além do Anteprojeto da OAB, que dispõe sobre comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e da assinatura digital. Temos o Projeto de lei 1.589/99, do deputado Luciano Pizzatto; o Projeto de Lei 1.483 do deputado Dr. Hélio e o Projeto de

Lei do Senado 672/99. Atualmente, todos estão reunidos no Projeto de lei 4.906, sobre comércio eletrônico, aprovado pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, em 26 de setembro de 2001 (PECK, 2002, p. 92).

No entanto, o cerne de toda essa discussão alicerça-se, num único ponto: segurança dos participantes e a certificação de suas identificações. Enfim, nada novo sobre tributação. Na verdade, compreendemos que o comércio eletrônico é, de fato, uma extensão da transação eletrônica, com um dado peculiar que é a virtualidade. Assim, dizer categoricamente que não existe legislação sobre comércio eletrônico é um equívoco.

Pelo que vimos, a questão da tributação é tema bastante polêmico e está longe de ser resolvida. Uma situação específica a ser observada diz respeito ao fato de que o Direito Tributário é direito formal, codificado totalmente. É direito público, deve atender ao princípio da estrita legalidade tributária (CF, artigo 150 II c/c 5º, I do mesmo diploma jurídico). O fato é devido em razão de estar, numa das pontas da relação jurídica tributária, como sujeito ativo, o próprio Estado.

No entanto, acreditamos que isso não deve servir de desculpas para que deixemos de lado a discussão. Vejamos então a seguinte assertiva.

A maior discussão sobre tributos na área digital surge por causa da expansão do e-commerce, que trouxe a migração de grande volume de negócios para o mundo virtual. É uma distorção considerar que negócios realizados via Internet necessitam de novos tributos: se o fato gerador permanece o mesmo, nesse caso os tributos existentes são perfeitamente aplicáveis aqui. Então, o que motiva a discussão? O foco é a competência de tributar e de receber o tributo (PECK, 2002, p. 107).

Inicialmente, lembramos o que dissemos acima sobre a problemática específica e a designação correta da natureza jurídica da operação, ou seja, o objeto pactuado é mercadoria ou serviço?

Definida esta questão, conseguiremos estabelecer a competência: estadual ou municipal. Depois teremos a designação: ICMS ou ISS.

A premissa, a nosso ver, é de que não podemos ficar à margem do processo, quer dizer, o direito não pode ficar refém da tecnologia. Se considerarmos que temos dois tipos de operação de consumo via comércio eletrônico em que o primeiro tem a *Internet* como instrumento para viabilizar a operação, porém os bens (mercadoria) ou os serviços prestados subtendem a coisa física, a entrega dependa de um desdobramento físico, estaremos falando do comércio eletrônico indireto.

Na outra ponta, temos o comércio eletrônico direto, aquele ao qual Grego atribui condição de não tangibilidade. Enfim, existem informações que são totalmente autônomas, valem por si mesmas. Falamos da existência de um bem (mercadoria) ou prestação de serviços desmaterializados, cujo valor econômico o caracteriza como objeto de consumo, portanto tributável ou pelo ICMS ou ISS, ele não depende de qualquer substrato material ou desdobramento físico.

Diante desse problema, a OCDE estabelece:

Veja-se, nesse sentido, que a opinião abalizada da doutrina internacional tende à aplicação do sistema tributário vigente às novas condutas. Nesse sentido, concluiu o Committee on Fiscal Affairs da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE): “The key conclusion: the taxation principles that guide governments in relation to conventional commerce should also guide them in relation to electronic commerce” (PECK, 2001, p. 107).

Pelo exposto, devemos levar em conta o fato de que, no nosso ordenamento jurídico, o principal desafio reside nas questões de territorialidade e da competência. À frente desse quadro, como estabelecer o tipo do imposto que vai incidir sobre o fato?

No caso dos serviços que são cobrados no local da prestação a situação se complica. No entanto, não havendo como determinar este local, o imposto é cobrado onde a empresa está situada. Como faremos no caso de uma empresa virtual? Uma possível solução seria um registro, como ocorre no modelo tradicional, ou seja, um CNPJ, mesmo que a empresa não tenha sede física. Sendo pessoa física, o próprio prestador recolhe o imposto.

No que diz respeito aos serviços, buscamos respostas ainda no Decreto lei 406/68, artigo 12: “Considera local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento do prestador ou, na falta (...) o domicílio do prestador de serviços (...)”. A questão não é simples e requer sobriedade no trato dos problemas. Não estamos aqui negando que existam peculiaridades no universo virtual, embora, acreditemos ser possível a aplicação da legislação vigente às operações virtuais. Essas obrigações se constituem fato gerador de impostos e dizem respeito apenas a dois deles: ICMS ou ISS. Vejamos a consideração seguinte:

Como vimos, há vários conceitos que devemos repensar em função do comércio eletrônico (...). Entendemos que estas adaptações de conceitos às mudanças da sociedade são um princípio do Direito (...).

Tomemos como exemplo um site de vendas online. O site, (...) não é nenhuma propriedade tangível, não podendo, portanto, constituir “local de negócios”. (...). Surge então uma questão jurídica: onde está situado o estabelecimento da empresa? O Regulamento do Imposto de Renda, no Brasil, prevê que o

domicílio fiscal da empresa é o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária. No âmbito digital, devemos adaptar esta regra para que possa atender ao comércio eletrônico (...).

Quanto à aplicação de um imposto sobre consumo, reunindo tanto ICMS como ISS, a questão sobre de quem é a obrigação de tributar e qual o contribuinte também se coloca, sendo que para um bem corpóreo, (...) a solução é mais fácil do que para um bem incorpóreo, acessível em ambiente virtual, ou com existência apenas na Internet, como é o caso da aquisição por download.

Como estabelecer um mecanismo eficiente de tributação destes “novos bens” (...). É claro que podemos aplicar a legislação atual vigente (...).

Acreditamos que uma boa alternativa (...) é se tributar na ponta do pagamento. (...) A tributação na fonte pagadora tem sido a regra na legislação brasileira.

Portanto, novamente, não há que se falar em lacuna jurídica. O que é preciso sim é estabelecer novos padrões e procedimentos de conduta mais adequados à nova realidade digital (...) (PECK, 2002, p. 107-116).

Nessa perspectiva, consideramos ser possível aplicar a legislação vigente às operações de consumo via comércio eletrônico tanto indireto quanto direto. Assim, as operações não se diferenciam substancialmente daquelas feitas através de outros meios de comunicação remota. O *B2C*, na realidade, é um novo formato de fazer negócios. O deslocamento virtual dos bens não propugna nova legislação.

As empresas virtuais ou de extensão virtual devem ser cadastradas. Há a necessidade de um registro público nos termos da Lei 8.934/94. No caso de não haver o registro, haverá prejuízo para a fiscalização e o controle das operações.

Observamos que é perfeitamente possível aplicar a legislação atual às operações exclusivamente virtuais. Concluímos, neste sentido, que esta nova realidade demanda esforço de interpretação do direito positivo ou mesmo a adaptação ao novo modelo. Este fato parte da questão relacionada ao pleno exercício da atividade econômica.

No entanto, estamos muito longe ainda de resolvermos as questões aqui suscitadas. Devemos exercitar, ao máximo, nossa capacidade de avaliar e reavaliar todas as situações para que possamos, num futuro não muito distante, resolvamos, senão todos, mas pelo menos parte dos questionamentos.

3.3.2 Incidência tributária

Um dos aspectos mais importantes no contexto da rede mundial de computadores pauta-se na tributação das operações de consumo virtuais. Constatamos, através da *Internet*, a possibilidade de contratação eletrônica à distância, em que o objeto pactuado é exclusivamente virtual, ou seja, a existência de uma operação de consumo em que o bem é totalmente autônomo de seu substrato material. No caso, a mensagem ou a

informação é o próprio bem, o seu valor não está agregado a nenhum suporte físico. Nesta transação, temos de um lado o fornecedor, que passa a ser virtual e, do outro, o consumidor não individualizado.

De fato, inferimos que são aspectos cruciais, aqueles que dizem respeito à adequação de conceitos clássicos à nova realidade e a evolução da legislação, para fins de aplicação às operações exclusivamente virtuais. Dessa feita, as instituições políticas buscam na Constituição um suporte para a discussão, cabendo tão somente ao legislador complementar adequar as leis aos preceitos constitucionais, caso se faça necessário.

Por conseguinte, ensejamos buscar resposta à indagação inicial: o comércio eletrônico direto é campo de incidência tributária?

Para embasar melhor a discussão, levamos a efeito, em nossa análise, dispormos sob aspectos gerais acerca de dois impostos: ICMS e ISSQN. No caso do comércio eletrônico direto e sua virtualidade, trataremos da parte do ICMS, que se refere à circulação de mercadorias, para averiguarmos se tal transação é tributável.

Muito se discute acerca do comércio eletrônico e da possibilidade de representar um colapso à forma tradicional de tributação, incentivando a sonegação. (...) não podemos perder de vista que nem todas as operações comerciais realizadas na Internet diferenciam-se das operações comerciais tradicionais (...). A questão crucial revela-se no comércio de bens corpóreos e não corpóreos/intangíveis. Quanto aos corpóreos encontramos uma grande semelhança com as formas tradicionais de comércio, (...), bem móvel objeto de mercancia, (...).

As dificuldades crescem quando passamos à seara dos bens não corpóreos (...). Como estaríamos em relação ao software comercializado na Internet e recebido pelo computador através de download?

Tais indagações fomentam acaloradas discussões que, na maioria das vezes, esbarram na necessidade de legislação específica que discipline a matéria (...) (RODRIGUES, 2001, p. 592).

O autor em questão dispõe sobre a principal discussão envolvendo a tributação do comércio eletrônico: tal situação reside na distinção entre a qualificação de um bem quanto à sua natureza? Estaríamos falando de um bem corpóreo ou não-corpóreo? Na verdade estes questionamentos nos remetem às colocações de Greco, quando este se refere à separação entre meio e mensagem referida. Trata-se da distinção entre o mundo dos átomos do mundo dos *bits*. Assim, os bens anteriormente tinham valor, conforme sua vinculação a algo “real”, ou seja, físico e tangível (GRECO, 2000, p. 16).

No caso, estamos tratando da desvinculação do bem de qualquer suporte físico, enfim, a “materialização agora é virtual”, intangível, puramente abstrata, não-corpórea. Neste sentido, se consideramos o bem como estando vinculado ao seu suporte

físico, estaremos diante do comércio em que a *Internet* é só um meio utilizado para realização da transação e, sendo a entrega vinculada a um desdobramento físico, estaremos diante de uma operação cujo objeto é tangível, portanto provém do comércio eletrônico indireto. Neste caso, a tributação corre nos moldes tradicionais e, conseqüentemente, do tributo correspondente, seja ICMS ou ISS para mercadoria ou serviço, respectivamente.

Diante das questões levantadas, observamos que as normas jurídicas, inicialmente eram instituídas para regular as condutas que mantinham relação direta com “coisas”. No entanto, quando falamos de tributação de operações virtuais, constatamos que os conceitos que retratavam “mercadoria” como coisa, algo móvel, passível de mercancia, que estava pautada na conjugação da existência de objetos, enquanto bens materiais tomam outra dimensão diante do “universo virtual”. Vejamos,

Ao mesmo tempo em que os objetos corpóreos; tangíveis, captáveis pelos sentidos tinham valor em si, eles eram objeto de disciplina jurídica e serviam para a transmissão e transporte de mensagens. A relação entre meio e mensagem era íntima: o meio era elemento essencial não só para a prova dos fatos como, muitas vezes, para definir a própria existência da mensagem veiculada (GRECO, 2000, p. 17).

Entendemos, nessa esteira, que a discussão diz respeito à distinção entre materialidade ou não materialidade de um bem. Observamos que a mensagem passou a ter vida própria, ou seja, ela passou a ser o próprio objeto da relação contratual, da operação de consumo. Há, neste caso, a desvinculação entre meio e mensagem. Obtemos, então, um objeto “virtual” que independe de qualquer suporte físico para ter existência própria. O objeto é a própria mensagem. Com relação a esta questão, referimo-nos ao fato de que a mudança é tão rápida que dificulta o ritmo das formulações jurídicas. Fala-se sobre a adaptação das diversas legislações que, por vezes, se torna difícil (GRECO, 2000, p. 18).

Como, então, estabelecermos um valor para tais transações? O próprio autor suscita a discussão acerca de um novo preceito, ou seja, para ele o valor da operação estaria na utilidade. “Em suma, o *meio* deixou de ser o referencial único ou básico de valor. Os valores (econômicos, patrimoniais, financeiros etc) passam a apoiar-se ou a serem dimensionados pelos *bits* que estão embutidos num determinado meio (GRECO, 2000, p. 19)”.

Diante disso, surge nova indagação: como atribuir valor aos *bits*, se eles não têm uma base física corpórea? No caso, a resposta está no elemento **utilidade**, ou

seja, na importância que o objeto adquirido representa para alguém e no que ele possa propiciar a esta pessoa. A utilidade é o elemento que se estabelece a partir do conceito de “valor adicionado”. “Os bens informáticos não valem pelo que eles são, mas sim, pelo valor que eles adicionam à vida de alguém, de uma empresa, do Poder Público etc.” (GRECO, 2000, p. 20).

Por oportuno, vale a pena deixar claro de antemão que “valor adicionado” não se confunde com “valor agregado”. O primeiro é relevante na discussão acerca dos serviços prestados no campo das comunicações. O segundo; este sim; tem importância para fins de tributação pelos impostos que incidam sobre operações relativas à circulação de bens de consumo.

Assim, retomamos a discussão da tributação dos bens intangíveis:

Esta passagem dos átomos para os *bits* e a separação entre o suporte físico e mensagem, levando-a a ter vida própria independentemente dele, trás profundas consequências na definição da base da tributação dos impostos sobre o tráfico de bens e serviços (GRECO, 2000, p. 47).

Portanto, fundamentalmente, a discussão, neste aspecto, reside na distinção entre bens intangíveis, imateriais e incorpóreos dos bens tangíveis, materiais e corpóreos. “São eles: (i) comércio de bens incorpóreos (*software*, utilidades virtuais etc); e (ii) comércio de bens corpóreos, com o uso de meios eletrônicos (lojas virtuais etc.) Estas duas figuras pressionam o comércio tradicional; alterando-o profundamente. E, ambas, apresentam alta significação econômica” (GRECO, 2000, p. 53). Vimos aqui que, no primeiro caso, estamos diante do comércio eletrônico direto ou próprio e, no segundo caso, diante do comércio eletrônico ou impróprio.

Com relação ao comércio eletrônico indireto, não há maiores problemas, posto que, aqui a *Internet* foi utilizada unicamente como meio a fim de realizar a operação, ou seja, no mais, a entrega é realizada mediante a tradição do bem que passa a ser o seu legítimo proprietário. Falamos do objeto que é tangível. Não há, neste caso, dificuldades na designação da incidência tributária e na aplicação da legislação vigente. No entanto, com relação ao comércio eletrônico direto existem dúvidas. Vejamos: “Nossa legislação não está preparada para captar adequadamente, em termos tributários, estas novas maneiras pelas quais vão se viabilizar atos denotadores de capacidade contributiva” (GRECO, 2000, p. 52).

Observamos que o autor analisa o conceito tradicional de “mercadoria”: “coisa móvel, objeto de mercancia”. Neste caso, trata-se do conceito estabelecido pelo

direito privado, subsidiariamente utilizado pelo direito tributário sobre o qual o legislador tributário não tem ingerência (CTN, artigo 110). Tal consideração, “mercadoria enquanto coisa móvel”, diz respeito ao conceito clássico. Este, no entanto, seria insuficiente para designar a incidência tributária, se tratamos do comércio eletrônico direto.

Como vimos, a tecnologia possibilita a existência de uma nova categoria de mercadoria, ou seja, a virtual. Entre elas, há o *software* e o livro eletrônico enquanto bens materiais intangíveis. Neste ponto, levanta-se a possibilidade de “reinterpretar” o conceito de “mercadoria”, para que alcance também os bens imateriais, o que para ele pode não se coadunar com a Constituição (GRECO, 2000, p. 53-54).

Na realidade, constatamos que o autor nos remete à discussão sobre o sentido do que é mercadoria para fins tributários. Enfim, passamos do termo clássico, o qual, regra geral, diz que mercadoria é coisa móvel, objeto de mercancia e que, por conseguinte, não alcançaríamos o bem virtual, para realizar uma nova construção: o bem negociado, mesmo que incorpóreo, desde que seja objeto de mercancia, é mercadoria. Tais questões levam-nos a conjecturas diversas, no entanto destacamos três possibilidades de interpretação sobre o que venha a ser uma mercadoria. Tratamos aqui do uso corrente do termo:

(i) “mercadoria” seria designada pela natureza de certos objetos. (ser móvel, corpóreo e tangível). Mercadorias. Clássica divisão de Gaio que separa os bens corpóreos dos incorpóreos.

(ii) “mercadoria” seria todo tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva do sujeito. Enfim, mercadoria é tudo que for negociado por comerciante, portanto objeto de mercancia.

(iii) “mercadoria” é tudo que seja objeto em determinado mercado, ou seja, que detenha valoração econômica.

Em detrimento das considerações supramencionadas, passamos agora ao sentido do termo mercadoria, conforme designado pela Constituição Federal, de 1988. Grosso modo, o primeiro aspecto que devemos considerar é que a CF/88 usa o termo mercadoria do direito privado. Seu alcance não pode ser alterado pelo CTN (artigo 110).

Acerca das considerações postas, temos que o direito positivo aponta o artigo 191 do Código Comercial, como referencial para tratar o termo mercadoria. Isto nos permite afirmar que o sentido do artigo 191 foi o de abranger todos os bens (corpóreos ou incorpóreos) (...). Portanto, na sistemática do Código Comercial, mercadoria abrange tanto bens corpóreos como incorpóreos. Aqui, poderíamos dizer que operações

exclusivamente virtuais, que têm como objeto bens não-corpóreos, como o *software*, se constitui campo de incidência para fins tributários.

Verificamos que, na prática, Greco não defende uma interpretação extensiva do artigo 191 do Código Comercial, ele apenas levanta possibilidades de interpretação. Ao contrário de Greco temos o seguinte:

Há, é certo, quem sustente que o conceito de mercadoria abrange os bens incorpóreos. O ilustre professor Marco Aurélio Greco, por exemplo, sustenta que o sentido do artigo 191 do velho Código Comercial “foi o de abranger todos os bens (corpóreos e incorpóreos) que fossem objeto de negócios jurídicos de que participassem comerciantes (...). Repita-se que tal entendimento do ilustre professor explica-se pela necessidade de coerência, posto que em seu modo de ver o tributo deve incidir onde quer que exista capacidade econômica (...). Entretanto, não obstante magistralmente construída, (...), a tese de Greco não pode ser aceita (...) (MACHADO, 2001, p. 94).

Na nossa ótica, a consideração acima feita por Machado não está correta, posto que, Greco apenas levanta questionamentos e um deles diz respeito ao conceito de mercadoria, como vimos acima. Desse modo, do ponto de vista do conceito de mercadoria adotado pela Constituição ser do direito privado, entendemos que o exercício da competência legislativa em matéria tributária será aquela previamente estabelecida na CF/88, tanto para o ISSQN como para o ICMS. Aplica-se, então, o disposto no art. 110 do CTN acima referido. Neste caso, entendemos que os dispositivos aplicados serão, no caso do ICMS, o Art. 155 que diz: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre (...); II-operações relativas à circulação de mercadorias (...)”. Conseqüentemente, verificamos que a delimitação entre o que seja um tributo e outro ocorre em razão do binômio: hipótese de incidência/ base de cálculo. Assim, havendo a descrição legal, hipoteticamente construída, ocorrendo o fato gerador no mundo, surge a incidência tributária.

A par disso, constatamos que é a Lei Complementar a norma que regula o referido imposto em âmbito nacional (CF/88, artigo 146, III, “a”). Vindo a se consolidar a regulamentação deste dispositivo com o advento da LC 87/96.

Concluimos dessa feita, que Greco, na verdade, estabelece um parâmetro para a incidência tributária: a capacidade contributiva, quer dizer, o vetor econômico das operações. No entanto, persiste ainda o seguinte problema: como distinguir uma mercadoria de um serviço? Como dirimir a questão?

Em razão do exposto, constatamos de início que, tradicionalmente, a diferença entre bens e serviços estabelecia mercadoria como coisa corpórea (bem tangível) e serviço como sendo toda atividade humana com emprego da força de trabalho. Entretanto, no comércio eletrônico direto, este conjunto de considerações muda. O primeiro problema como vimos no item 3.3.2 foi o *software*. Seria este uma mercadoria ou um serviço? Em relação a presente questão, O STF apresentou a seguinte resposta:

“Ementa da decisão: 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 que “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entende-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópia ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo __ como o chamado “software de prateleira” (off the shelf)__ os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio” Recurso Extraordinário 176.626-3- que teve como relator o ex-Ministro Sepúlveda Pertence, publicado no Diário da Justiça de São Paulo, de 11.12.1998. Recorrente: Estado de São Paulo.

Diante da consideração acima, a questão se apresenta fácil de ser resolvida. Porém, se levarmos em conta que tudo o que pode ser digitalizado, pode ser objeto de comercialização por meios eletrônicos, a situação não parece tão simples de ser resolvida. Observemos o que diz, neste sentido, a seguinte assertiva:

Assim, uma música quando comercializada na forma de arquivo, que é copiado para um dispositivo, e passa a ser utilizável, indistintamente, pelo seu novo detentor, é um bem, ainda que incorpóreo, é mercadoria (...). Já se o usuário paga pela mesma música, mas não pode copiá-la para si, deve se conectar ao fornecedor para ouvi-la, então estamos diante de fornecimento de serviço, pois a mercadoria não circulou, mas apenas a sua utilidade, no caso, a audição (...). O que diferenciará uma hipótese da outra é a livre circulação do bem ou a sua utilidade. No caso de bens consumíveis se dará pelo consumo, no caso de bens duráveis, com sua disponibilização para manutenção e uso, e com os serviços a utilidade (GICO JÚNIOR, 2003, p. 3).

Na nossa perspectiva, o problema persiste, na medida em que sempre associamos a ideia de mercadoria à coisa móvel, objeto de mercancia, portanto um objeto tangível. Assim, circula pelo fato de ser móvel. Ora, a distinção pode ser estabelecida a partir do momento em que possamos compreender que será sempre mercadoria algo que

seja independente, enfim, que tenha existência própria de *per si*, ou seja, a mercadoria deve existir independentemente da atividade humana. Contrariamente, o serviço depende de um processo em que a intervenção humana está sempre presente, mesmo que virtual.

Em razão das constatações feitas, uma solução possível poderia ser a decisão apontada pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE), a qual diz que deve ser considerado o fornecimento de um produto digitalizado como semelhante ao de serviço, para efeitos da tributação do consumo. Tal classificação se volta à Organização Mundial do Comércio (OMC) e aos tratados estabelecidos. Assim, no caso da inclusão de tais transações no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) ou no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), podemos ter resultados diversos. No primeiro, estaremos diante de operações envolvendo mercadoria e, no segundo, serviços.

Considerada a dificuldade, verificamos que se coloca a possibilidade de reformulação da Constituição Federal no âmbito tributário, para trocarmos o termo serviço por utilidade. Aqui, consideramos desnecessária tal reformulação. Basta aplicarmos a interpretação sistemática da Constituição.

Levando-se em consideração a máxima que diz que toda interpretação que salve o Texto Constitucional é a verdadeira *mens legis*, (...) acreditamos que o fornecimento de utilidade pode ser abrangido por serviço, o que solucionará a questão. (GICO JÚNIOR, 2003, p. 3-4).

Passemos, a partir deste momento, às considerações finais acerca da incidência tributária sobre as operações de consumo realizadas via comércio eletrônico direto. Constatamos que a questão se coloca, em primeiro lugar, na definição do que seja ou não mercadoria para fins de incidência de ICMS. “1. Mercadoria aquilo que é objeto do comércio; mercancia. 2. Aquilo que se comprou e se expôs à venda; mercancia” (Dicionário Aurélio).

A questão reside em verificarmos a *intangibilidade* de um bem e se a entrega deste pode ser através de *download*, portanto, virtual. Este fato pode ou não retirar a natureza de mercadoria do bem. A dúvida fica no ar. Assim, se levarmos em conta que o artigo 110 CTN não permite que o legislador tributário altere conceitos de direito privado, para fins de definir ou limitar competências tributárias, isto nos remete à interpretação sistemática da Constituição Federal referida acima. Sobre o tema, destacamos:

O exame do artigo 191 do Código Comercial (que) mostra que o legislador (...) pretendeu abranger a totalidade do universo, tal como delineado a partir da divisão formulada por Gaio, ou seja, contemplou a *res corporales* (coisas móveis, portanto, tangíveis) e também as *res incorporales* assim entendidas aquelas que são criações do ordenamento jurídico (GRECO, 2000, p. 86).

Por tudo que dissemos, consideramos que a essência da discussão está no valor econômico atribuído à transação, desde que passível de comercialização. Podemos dessa feita, concluir que as operações virtuais realizadas no comércio eletrônico direto estão no campo de incidência tributária. Assim, os bens intangíveis, a exemplo do *software*, que pode ser adquirido por *download* são mercadorias, campo de incidência do ICMS. O fato gerador ocorre na ponta do pagamento, ou seja, o recebimento pelo consumidor.

Assim, designado o bem proveniente de uma transação exclusivamente virtual, estaremos diante da incidência do ICMS, caso contrário, persistindo a dúvida acerca da natureza do bem, se é mercadoria ou serviço; podemos à luz da orientação internacional, considerá-la como serviço, prevalecendo à incidência do ISSNQ.

CONCLUSÃO

A premissa que originou nossa dissertação teve por **objetivo** estabelecer a análise da possibilidade de tributação do comércio eletrônico direto; a saber: as operações de consumo, exclusivamente virtuais realizadas através da *Internet*. Buscamos na ocasião, verificar se de fato o referido fenômeno se constituía campo de incidência tributária. Ressaltamos na ocasião por total procedência, à distinção entre os tipos de comércio eletrônico: indireto e direto. Sendo este último o foco de nossa discussão teórica.

Para demonstrarmos a procedência da premissa, interligamos os elos de uma cadeia lógica que se iniciou com a definição das principais categorias envolvendo o tema. Estabelecemos por ocasião no primeiro capítulo de nosso trabalho, a base conceitual das seguintes categorias: comércio eletrônico, estabelecimento virtual e relações de consumo.

Ao estabelecermos os objetivos, suscitamos na ocasião dois problemas que perpassam a discussão:

a) As operações de consumo virtuais realizadas no comércio eletrônico direto constituem fato gerador de tributo?

b) A legislação tributária vigente se aplica ao comércio eletrônico direto?

Destarte, diante das questões apresentadas, levantamos as seguintes hipóteses para serem averiguadas:

a) As operações de consumo realizadas no comércio eletrônico direto são atividades comerciais como qualquer outra e devem ser tributadas, posto que estejam no campo de incidência. A não tributação acarretaria um subsídio que só deve ser dado em casos especiais, uma vez que o comércio eletrônico não precisa de subsídios para crescer.

b) Se o fato gerador do tributo permanece o mesmo, não há porque se falar em novos tributos. Os tributos já existentes se aplicam perfeitamente às operações de consumo virtuais. Neste caso, não há que se falar em lacuna jurídica. A legislação vigente se aplica perfeitamente aos fatos relacionados. Na realidade, o foco da discussão estaria na delimitação da competência para tributar e receber o tributo diante da designação

correta de sua natureza jurídica, ou seja, se é mercadoria, incide o ICMS, se é serviço tributa-se com o ISSQN. Não há lacuna jurídica.

Diante do que analisamos, já no primeiro capítulo de nosso trabalho verificamos *a priori* quando da análise das categorias referidas, que a relação de consumo conforme descrito no código de defesa do consumidor entre fornecedor e consumidor se aplica às transações de consumo realizadas na *internet*. Assim, no que tange ao objeto em questão, constatamos que as operações através da rede mundial de computadores no que diz respeito ao comércio eletrônico direto é obrigação tributária como qualquer outra.

Verificamos na ocasião que a conclusão acima tem embasamento na Lei Modelo da UNCITRAL, artigo 5º ao estabelecer o “reconhecimento jurídico das mensagens de dados”. Efetivamente, vimos já naquele momento que a relação de consumo realizada através da internet é um contrato de adesão, de massa, realizado entre ausentes conforme descrito no artigo 54 do CDC constituindo fato jurídico tributário para todos os fins de direito.

Constatamos que o comércio eletrônico é de fato aquele que envolve dois tipos ou possibilidades de contrato à distância, falamos do contrato indireto e direto. No primeiro caso, a internet seria apenas um meio de realização da transação assim como o fax ou o telefone, já o segundo tipo, o contrato direto é puro contrato virtual, ou seja, a internet é o meio e o fim em si mesmo, de fato todas as etapas do contrato do pedido a entrega é virtual.

O comércio eletrônico envolveria então tanto a aquisição de bens tangíveis (comércio eletrônico indireto) como intangíveis (comércio eletrônico direto). Na ocasião, observamos que o site tal qual se encontra estruturado hoje não pode ser considerado estabelecimento comercial. Necessitariam, por conseguinte, para tanto de estarem cadastrados, de terem um CNPJ para ser considerada pessoa jurídica; detentoras de personalidade própria. Tudo conforme disposição do artigo 45 do NCC, artigo 114 da Lei 6.015/73 (Registros Públicos) e, dispositivos da Lei 8.934/94 (Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins).

Ao concluirmos o primeiro capítulo, uma questão ficou clara, ou seja, a contratação virtual é fato jurídico tributário, portanto, passível de tributação. Nesse sentido, buscamos no capítulo segundo estabelecer de forma mais apropriada à referida

premissa como base na leitura do exercício da competência legislativa tributária e dos aspectos designativos da regra matriz de incidência.

Na análise constante do segundo capítulo demos sequência ao desenvolvimento do nosso pensamento inicial. Para nós, em virtude das nuances que envolve a temática, não poderíamos nos furtar de falarmos sobre a competência tributária, diante do fenômeno da tributação ou não das operações virtuais provenientes do comércio eletrônico direto.

De tudo do que referimos no segundo capítulo chegamos a seguinte conclusão: a constituição federal estabeleceu o perfil da norma-padrão de incidência de cada tributo, muito embora o desenho constitucional por si só não obrigue o potencial contribuinte a pagar tributo, ou seja, a constituição federal não cria tributo. Enfim, essa é competência legislativa dos entes federativos. É através da Lei Complementar que se cria o tributo.

Exercida a competência legislativa tributária, esta desaparece dando espaço à capacidade tributária ativa cujos titulares no Brasil são as pessoas políticas União, Estados, DF e Municípios.

No tocante ao processo de tributação do comércio eletrônico direto, como vimos no decorrer do nosso trabalho a doutrina na seara do Direito Público, principalmente em matéria tributária vem defende que vige a incerteza e a desqualificação da legislação no que tange a tributação do comércio eletrônico direto. Ao contrário concluímos com base na nossa investigação que tal lacuna não existe, a legislação atual seria suficiente no trato da questão.

Na verdade, diante da questão apresentada, ainda no capítulo segundo, destacamos que a principal demanda estaria na relação com os critérios envolvendo a regra-matriz de incidência na determinação concreta do fato gerador do objeto em questão: mercadoria ou serviço?

Enfim, concluímos que não existe um novo mercado, “o mercado virtual”, este é espécie do gênero comércio. Comércio eletrônico e internet são categorias distintas. Este último é um dos meios através do qual se opera o comércio. Constatamos então que o comércio eletrônico direto é atividade econômica como outra qualquer e se constitui fato gerador de tributo. Nesse sentido, deixar de fazer sua tributação seria o mesmo que subsidia-lo.

Nessa esteira concluímos que não há qualquer impedimento para que sejam realizados os contratos exclusivamente virtuais, não há na legislação brasileira, salvo hipóteses que reclamem forma solene, qualquer vedação ao modo de contratação eletrônica. Verificamos naquela ocasião que vige o princípio da liberdade das formas dos atos jurídicos, consagrados internacionalmente pela Lei Modelo da UNCITRAL. No caso em apreço, na formação do contrato, a oferta e sua aceitação se expressariam por mensagens eletrônicas.

Conclui-se que adquirida a mercadoria ou serviço via comércio eletrônico direto, estabelece-se o vínculo jurídico entre as partes contratantes, e destas com o Estado, pelo fato de tal transação consubstanciar-se fato gerador de tributo. Nasce a relação jurídica tributária que enseja a cobrança do tributo. De fato, consideramos que o fato gerador no comércio eletrônico direto é o mesmo do comércio tradicional: a operação de consumo de valoração econômica. No capítulo terceiro, diante de tudo o que ficou designado nos capítulos antecedentes, passamos a discorrer sobre os problemas e as hipóteses suscitados em nosso trabalho, já por nós referidos.

Inicialmente concluímos com base nas avaliações feitas nos capítulos primeiro e segundo que as operações de consumo exclusivamente virtuais, provenientes do comércio eletrônico direto agregam conteúdo econômico como qualquer outro. Tal circunstância demonstra a aptidão econômica do contribuinte, o que ensejaria a tributação.

Entendemos que as operações mercantis, com relação ao comércio eletrônico direto mesmo sendo intangível, conforme interpretação extensiva do artigo 191 do código comercial, e a interpretação sistemática da constituição federal dá condição efetiva para o enquadramento da referida transação de consumo, como fato gerador de tributo diante da legislação vigente.

Inferimos que não se faz necessário qualquer regulamento novo para o enquadramento das operações virtuais para que se efetive a referida incidência tributária. Ainda assim, restava na ocasião à dúvida: qual a natureza jurídica do bem contratado: mercadoria ou serviço? Com base no critério aferido por Greco, que sustenta que mercadoria abrange bens corpóreos ou incorpóreos, ao invocar o sentido do velho Código Comercial (artigo 191), concluímos que o tributo deve incidir onde haja capacidade econômica. Aqui estaria o vetor incidência.

Referências Bibliográficas.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Consideración sobre la Tributación Directa em el Comercio Eletrônico y la Fiscalización de las Operaciones Desarrolladas *Através da Internet*. In: **Revista de Direito Tributário**, n. 76. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 56-79. p. 58.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. **Tributação na Internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001. (Pesquisas tributárias: nova série n. 7).

AMARAL, Carlos Rodrigues do (Coord.). **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. **As relações do business to consumer (b2b) no âmbito do e-commerce**. Disponível em: <<http://www.direitovirtual.com.br/artigos>>. Acesso em: acesso em 25/08/03 às 17:28. pp. 01-03 (**Internet**)

BEAUD, Michel. **História do capitalismo de 1500 até nossos dias**. São Paulo: Brasiliense, 1989.

BORGES NETTO, André Luiz. **Competências Legislativas dos Estados-membros**. São Paulo: RT, 1999.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Rideel, 2004.

_____. **Código Civil**. Org. Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2004.

_____. **Código Tributário Nacional**. Org. Anne Joyce Angher. São Paulo: Rideel, 2004.

_____. Lei n. 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

_____. Projeto de Lei n.1.589/99, de 31 de agosto de 1999. Da Ordem dos Advogados do Brasil-Seccional São Paulo. Dispõe sobre o Comércio Eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital, e dá outras providências.

_____. Projeto de Lei do Senado n. 679, de 1999. Dispõe sobre o comércio eletrônico.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3. Incidência do ICMS sobre o *Software*. Recorrente: Estado de São Paulo. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, publicado em DJ de 11.12.1998.

CARNELUTTI, Francesco. **Valore Giuridico della Nozione della Azienda Commerciale, 1924, In Rio. Direito Comm, apud BARRETO Filho. Teoria do Estabelecimento Comercial: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil.** São Paulo: Saraiva, 1988.

CARRAZA, Roque Antonio. 20. ed. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. 17. ed. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2005.

CASTRO, Aldemário Araújo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação.** Revista Direito em Ação. Brasília, v. 2, n. 1, pp. 203-220, Setembro/2001. Disponível em: <<http://www.direitovirtual.com.br/artigos>>. Acesso em 25/08/2003 às 16:45. (Internet)

COELHO, Fábio Ulhoa. Tribuna do Direito. Artigos. **O Estabelecimento Virtual e o Endereço Eletrônico.** Disponível em: <http://www.tribunadodireito.com.br>, acesso em 25/08/2003 às 18:00. (Internet)

_____. 9. ed. **Curso de direito comercial.** São Paulo: Saraiva, 2002. v 1.

_____. 3. ed. **Curso de direito comercial.** São Paulo: Saraiva, 2002. v. 3.

CORRÊA, Gustavo Testa. **Aspectos Jurídicos da Internet.** São Paulo: Saraiva, 2000.

CHIESA, Clécio. **Competência para tributar as operações com programas de computador** (software). Revista Tributária e de Finanças Públicas, Ano 9, n. 36, Janeiro/Fevereiro, São Paulo, RT, 2001, pp. 41-53.

DAOUN, Alexandre. Crimes Informáticos. In: BLUM, Renato Opice (Coord.) e outros. **Direito eletrônico: a Internet e os tribunais.** São Paulo: Edipro, 2001.

ENDEMANN, G. **Manuale di Dirritto Comerciale, Marítimo, Cambiário**, tradução de C. Betocchi e A. Vighi. Nápoles, *apud* BARRETO FILHO, Oscar. 2.ed. São Paulo: RT, 1988. v 1.

FARIA, Dóris Santos de. **Lendo virtualmente através dos tempos**. Revista Correio do Livro, 2001, set./out., Brasília, UnB, pp. 46-47.

FAZIO Jr., Waldo. **Fundamentos do Direito Comercial: empresários; sociedades comerciais e títulos de crédito**. São Paulo: Atlas, 1999.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. 4. ed. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação**. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Pinto. **A Era da Informática e a Juscibernética**. Jornal o Judiciário, 2001, Ano 7, n. 27, Setembro/Outubro, pp. 6-7

GICO Jr., Ivo Teixeira. Novas formas de Comércio Internacional: o comércio eletrônico-desafios ao direito tributário e econômico. Disponível em: <<http://www.direitovirtual.com.br/artigos>>. Acesso em: 25/08/03, às 17:45, pp. 1-17.

GIERKE, Jullius Von (1957). **Derecho Comercial Y la Navegación**. Tradução de M. Semon. Buenos Aires, *apud* BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial: Fundo de Comércio ou Fazenda Mercantil**. 2. ed. São Paulo: RT, 1988.

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

_____. Poderes da Fiscalização Tributária no Âmbito da Internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada**. São Paulo: RT, 2001.

HAMEL, J.; LAGARDE, G.; JAUFFRET, A. 2. ed. **Traité de Droit Commercial, II, n. 1010, p. 89**. In: BARRETO FILHO, Oscar. **Teoria do Estabelecimento Comercial: Fundo de Comercio ou Fazenda Mercantil**. São Paulo: Saraiva, 1988.

HOBBSAWM, Eric. Tradução de Marcos Santarrita. **Era dos extremos: o breve século XX: 1914-1991**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

ISAGUIRRE, Katya Regina. **Internet: responsabilidade das empresas que desenvolvem os sites para web-com10**. Paraná: Juruá, 2001.

KELSEN, Hans. 6. ed. Tradução de João Batista Machado. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação na Internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001. (Pesquisas tributárias: nova série n. 7).

MAIA, Álvaro Marcos Cordeiro. **Disciplina jurídica dos contratos eletrônicos no direito brasileiro**. Salvador: Nossa Livraria, 2003.

MCLUHAN, Marshall. 10. ed. Tradução de Décio Pignatari. **Os meios de comunicação como extensão do homem**. São Paulo: Cultrix, 1995.

MARQUES, Cláudia Lima. 4. ed. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. São Paulo: RT, 2004. v 1.

MATTE, Mauricio de Souza. **Internet: comércio eletrônico, aplicabilidade do código de defesa do consumidor nos contratos de e-commerce**. São Paul: LTr, 2001.

MEZZAROBA, Orides. 2. ed. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. São Paulo: Saraiva, 2004.

NAVARRINI, Umberto. **Tratatto di Diritto Commerciali, III, ns. 1-2; p. 1-3 apud BARRETO FILHO, Oscar. 2. ed. Teoria do Estabelecimento Comercial: Fundo de Comércio ou Fazenda Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOBREGA, Adalberto Francisco. **Da moeda ao ativo financeiro: uma leitura jurídica do ouro**. Brasília: Brasília Jurídica, 2004.

OLIVO, Luís Carlos Cancellier de. **O Jurídico na sociedade de rede**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2001.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

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

POPPER, Karl. **A lógica da pesquisa científica**. Tradução de Leônidas Hegenberg e Octanny S. da Mota. 5. ed. São Paulo: Cultrix, 1993.

REVISTA EXAME. Editora Abril, Edição 3, Ano 1, n. 3, dezembro/2002. Reportagem de Capa, pp. 20-33.

REQUIÃO, Rubens. 23.ed.**Curso de Direito Comercial** São Paulo: Saraiva, 1998.v 1.

ROCHA FILHO, José Maria. **Curso de Direito Comercial**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.v 1.

RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. A Internet e o Direito Tributário. In: BLUM, Renato Opice (Coord.) e outros. **Direito eletrônico: a Internet e os tribunais**. São Paulo: Edipro, 2001.

SENE, Eustáquio de. **Geografia: espaço geográfico e globalização**. São Paulo: Scipione, 1998.

VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Paraná: Juruá, 1993.

WALD, Arnoldo. Um novo direito para a nova econômica: os contratos eletrônicos e o código civil. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: RT/ Centro de Extensões Universitárias, 2001. - (Pesquisas Tributárias: nova série n. 7).