

A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO

Debora Bezerra de Menezes Serpa Maia¹

Resumo

Retrata algumas das transformações sociais trazidas pela revolução da Informática e pelo advento da Internet, destacando, dentre essas inovações, o surgimento do comércio eletrônico. Aborda, principalmente, a ascensão da modalidade direta do comércio eletrônico, destacando os principais posicionamentos acerca da comercialização de bens digitais, ressaltando os óbices à incidência dos impostos vigentes em nosso ordenamento.

Palavras – chave:

Tributação; Consumo; Comércio Eletrônico; Bens Digitais; Programas de Computador.

Abstract

Depicts some of the social transformations brought by the IT revolution and by the advent of the Internet, highlighting, among these innovations, the rise of e-commerce. It explores, in particular, the rise of the electronic commerce in its direct type, emphasizing the manifestations of the Courts and the thoughts of the leading scholars about the sale of digital goods, bringing attention to the obstacles to the application of the existing taxes.

¹ Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Bacharela pela Faculdade de Direito da UFC. Pós-graduanda em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza.

Keywords:

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

1 Introdução

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

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

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

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

download.

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

Busca-se, pois, discutir e analisar, precipuamente, a cada vez mais freqüente comercialização virtual de serviços e bens incorpóreos, como aplicativos e *softwares*. Dessa forma, faz-se de suma importância o estudo dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, como as definições de produto e de mercadoria, por exemplo, bem como se torna imprescindível a análise dos critérios de incidência tributária dos impostos vigentes em nosso ordenamento, a fim de se verificar se estes estão presentes na comercialização eletrônica em sua modalidade direta.

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

Buscou-se, pois, analisar os aspectos da incidência de tributos na modalidade direta do comércio eletrônico. No que concerne aos aspectos metodológicos, as hipóteses foram investigadas, principalmente, através de pesquisa bibliográfica, tendo em vista o caráter eminentemente teórico e descritivo, buscando apresentar a solução do problema aventado pela análise doutrinária retratada em livros, teses e artigos já publicados sobre a matéria, bem como repertórios de jurisprudência de algum modo relacionados com a temática abordada.

2 O Comércio Eletrônico Direto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Amaral e Kawasaki (2001, p. 303) afirmam que uma das mais importantes conseqüências do desenvolvimento da tecnologia foi a

“separação da informação de seu suporte físico, ou seja, a comercialização de bens incorpóreos, por exemplo, a aquisição de *softwares*, músicas, livros, etc. sem que haja a circulação física da mercadoria. É o chamado comércio eletrônico próprio ou direto”. O desenvolvimento da Rede Mundial e dos protocolos de segurança, juntamente com a proliferação do acesso, possibilitou o incremento da procura por bens desmaterializados fornecidos diretamente pela Internet. São programas de computador, vídeos e música, todos disponibilizados sem qualquer suporte físico, através da transmissão de dados.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

preceituava:

Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição. É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

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

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

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

E conclui:

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

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

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

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar no julgamento da liminar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945, em que, em discussão iniciada pelo Ministro Nelson Jobim, argüiu-se se haveria diferença entre produtos, mais especificamente programas de computador, disponibilizados em mídia física, como CD e disquete, e aqueles vendidos através do próprio meio virtual.

Nas palavras do emérito Ministro:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O art. 110 do Código Tributário Nacional, com o escopo de garantir a segurança jurídica e em respeito ao princípio da legalidade, é claro ao determinar que a lei tributária não pode alterar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias”.

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

O entendimento atual do Pretório Excelso é de que é cabível a incidência de ICMS para produtos, *in casu*, *softwares* vendidos em discos². Contudo, ainda há muita resistência e discussão no que concerne à incidência do ICMS no comércio eletrônico direto, em razão da ausência de corporeidade.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

O fato de a incidência do ICMS sobre a energia elétrica ter sido expressamente prevista, através da inclusão por Emenda Constitucional, apenas corrobora o entendimento de que os bens incorpóreos não podem ser considerados mercadorias.

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

essa categoria como passível de tributação pelo ICMS.

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

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

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

Segundo Cezaroti (2001, p. 160):

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

E o autor complementa:

Considerando, ainda, que o artigo 110 do Código Tributário Nacional proíbe a alteração dos conceitos de direito privado para fins de tributação, dentro do conceito de tipicidade fechada, os produtos digitalizados que têm a posse e a propriedade transferida via Internet não sofrem a incidência do ICMS”. (CEZAROTI, 2001, p. 163).³

Alguns autores entendem pela caracterização dos bens intangíveis como mercadoria. No entanto, aduzem que a ausência de elementos necessários para a configuração do fato imponible impede, da mesma forma, a incidência do ICMS e do Imposto de Importação.

Rodrigues (2001, p. 386) acredita que, em tese, até se poderia considerar que “no caso dos *softwares* adquiridos através do sistema *download* poderiam ser caracterizados como mercadoria para fins de

³ Ressaltamos, apenas, o fato de que, em certos casos de comércio eletrônico direto, não há sequer a transferência da propriedade, como o que ocorre, por exemplo, com os programas de computador, dos quais se adquire apenas a licença de uso, como será demonstrado posteriormente nesse trabalho.

incidência do ICMS, quando a sua comercialização contiver valor econômico”. Contudo, ressalta que, mesmo a caracterização dos bens digitais como mercadorias não poderia, por si só, implicar na incidência dos impostos vigentes, *verbi gratia* o ICMS e o Imposto de Informação, uma vez que permaneceriam ausentes na legislação tributária “os elementos necessários para configuração do fato gerador (aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo)”, salientando, por fim, que em termos de “direito tributário, os elementos essenciais do tributo devem estar, expressamente, previstos em lei (princípio da estrita legalidade – art. 150, I, CF)”.

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

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

E arrematam:

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

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

Hilú Neto (2001, p. 82), ratificando a idéia de que os bens

incorpóreos não se enquadram na definição de produtos, ensina que a importação de bens digitais não está incluída na hipótese de incidência daquele imposto, só podendo ser procedida à sua tributação mediante emenda à Constituição ou através de imposto residual:

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

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

Cezaroti (2001) leciona no sentido de que o Imposto de Importação, por exemplo, só poderia ser cobrado em caso de programa apresentado em suporte físico, e que, mesmo assim, por se tratar de propriedade intelectual, só poderia incidir sobre o valor do suporte.⁴

A fórmula mais adequada seria aquela adotada pela Portaria nº 181, do Ministério da Fazenda, que estabeleceu, para fins de cálculo do imposto de importação, em seu artigo 2º, que na importação de *softwares* a base de cálculo do imposto de importação deve corresponder ao valor aduaneiro do suporte físico do programa, desde que no documento de importação estejam indicados separadamente o valor de custo do *software* e do suporte físico” (CEZAROTI, 2001, p. 160).

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

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

destaca o princípio da legalidade tributária”.

Ex positis, reputamos como mais correto o entendimento de Hilú Neto e Machado, no sentido de que a ausência de corporeidade desqualifica a coisa como mercadoria, e, conseqüentemente, impede a incidência dos impostos atualmente vigentes, como o ICMS e o Imposto de Importação, motivo pelo qual as referidas operações só poderiam ser tributadas mediante Emenda à Constituição ou pelo exercício da Competência Residual da União. Compreende-se, pois, que o escopo do legislador constitucional ao conferir à União, por meio do disposto no art. 154, inciso I, de nossa Carta Magna, competência para criação de imposto residual foi permitir que as novas realidades surgidas na sociedade pós-1988 pudessem ser tributadas, sem que fosse necessário proceder a uma adequação forçada da interpretação das hipóteses de incidência previstas.

Art. 154 - A União poderá instituir:

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

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

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

Ademais, mesmo que se considerasse que a incorporeidade não constitui óbice à configuração de mercadoria, não se pode permitir a incidência dos impostos vigentes em nosso ordenamento, em

respeito ao princípio da legalidade tributária, haja vista a ausência dos elementos necessários à configuração do fato imponible (como uma efetiva saída da mercadoria do estabelecimento, *verbi gratia*).

3 Tributação dos *Softwares*

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

Software, como já abordado, é, consoante Finkelstein (2011, p. 209), um conjunto de informações capazes de determinar o que a máquina deve fazer para atingir determinada finalidade. No caso específico dos programas de computador, estes estão protegidos pelo direito autoral, por ser manifestação da atividade intelectual humana, como se pode concluir pelo disposto na Lei 9.610/98, mais precisamente pela inteligência do art. 7º daquela lei, a seguir colacionado:

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

(...)

XII - os programas de computador;

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 1º: Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de

instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Nota-se que a própria definição de *software* presente no art. 1º da Lei 9.609/98 apresenta um equívoco, ao limitá-los àqueles contidos em suporte físico. O *software* é uma atividade intelectual, o qual permite, através de comandos determinados, a utilização de certos recursos através do computador. Dessa forma, os programas de computador tradicionais são comumente considerados como compostos por duas partes: o suporte físico e seu conteúdo propriamente dito, qual seja, a atividade intelectual, a qual é extremamente preponderante.

Sabe-se que o programa de computador não é produzido para venda. A própria lei do *software* deixa bem claro que se trata de licença de uso. Ou seja, em realidade, o consumidor não adquire o produto, mas apenas adquire o direito de utilizá-lo. Não se poderia falar, então, em propriedade, compra ou mercadoria.

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

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

EMENTA: I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. **III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" matéria exclusiva da lide ", efetivamente não**

podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (Negrito nosso).

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

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

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

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

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

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

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

incidência do ICMS, em concordância com o próprio entendimento apresentando pelo Ministro.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O programa, propriamente dito, fica armazenado nos servidores da empresa, e o seu uso fica restrito, então, àquele que pagar pela

sua utilização, tendo acesso, através de conexão à Internet, ao sítio eletrônico fornecido pela empresa, onde estão armazenados os dados do cliente, histórico de utilização do *software*, arquivos salvos, etc.

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

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

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

Essa teoria preceitua que os volumes de informação transmitidos pela Internet devem ser tributados através da quantidade de *bits* (unidades mínimas de informação) transferidos. Defendida por diversos estudiosos, como Arthur Cordell, Karin Kamp e Luc Soete, apresenta a vantagem, de ser capaz de promover uma tributação uniforme sobre a transmissão de dados, de modo a ensejar uma tributação única para diversos países, mitigando os conflitos quanto à tributação de operações internacionais.

Ocorre que esse tipo de tributação se mostra inadequado.

Primeiramente, entendem diversos doutrinadores que se estaria tributando a informação transmitida de maneira excessivamente injusta, uma vez que os *bits* não são a unidade mais adequada para averiguar a capacidade contributiva demonstrada. Não são os *bits*, ou seja o tamanho do pacote de informação transmitido, que determinam o valor do bem que se quer tributar nem o *quantum* de trabalho intelectual que foi demandado na informação transmitida, mas apenas o montante de informação recebida pelo computador. Assim, tributar-se-ia a transmissão de dados pela Internet através de uma base de cálculo completamente equivocada, uma vez que se levaria em consideração o “tamanho” da informação e não o seu real valor. Afinal, um bem extremamente valioso do ponto de vista econômico pode ser constituído por pouquíssimas unidades de informação, ao passo que um outro bem formado por inúmeros *bits* pode não ter muito valor.

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

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

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

5 Fiscalização do Comércio Eletrônico Direto

Após a análise da impossibilidade de incidência dos impostos vigentes no ordenamento pátrio sobre as operações envolvendo bens digitais, faz-se necessário ainda abordar a questão envolvendo

a fiscalização dessas operações, em caso de eventual Emenda à Constituição ou ainda de criação de imposto residual que possa sobre elas incidir.

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

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

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

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

(...)

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

Dessarte, além dos termos em que se promoverá a fiscalização estarem previstos na Lei, não pode a Administração Tributária proceder ao lançamento baseado apenas em indícios, devendo haver comprovação da ocorrência do eventual fato gerador, no caso, a operação envolvendo os bens virtuais, o que se torna extremamente problemático em razão da ausência de

exteriorização dessas operações, por ocorrerem apenas em meio virtual:

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

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

Cezaroti (2001, p. 168) destaca que:

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

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

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

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

A fiscalização não pode afrontar os direitos individuais, motivo pelo qual não pode violar o sigilo previsto constitucionalmente. É

o que dispõe o art. 145 da Constituição Federal, o qual, em seu parágrafo primeiro, estabelece:

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

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

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

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

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

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

6 Considerações Finais

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

A classificação do comércio eletrônico usa como parâmetro a imprescindibilidade da Internet para a realização dos negócios. Enquanto o *e-commerce* indireto se caracteriza pelo uso da Internet

apenas como facilitador para a realização do negócio jurídico, o comércio eletrônico direto tem a Rede Mundial de Computadores como aspecto imprescindível para a concretização do negócio. Isso porque, nessa modalidade de comércio eletrônico, os serviços e bens são adquiridos e disponibilizados em meio virtual.

O maior número de operações envolvendo bens incorpóreos vem gerando discussões acerca de sua tributação. Não se questiona a demonstração da capacidade contributiva, a qual, em regra, enseja a incidência de tributos. Contudo, deve-se analisar se a nova realidade pode ser abrangida pela sistemática tributária ora vigente. Os bens digitais, em sua maioria, representam o conteúdo dos bens tangíveis já comumente adquiridos. Contudo, o só fato de serem incorpóreos dá azo a reflexões no que concerne à possibilidade de classificação desses itens como mercadorias.

Como se sabe, a legislação tributária impede que a analogia crie novos tributos ou fatos imponíveis. Da mesma forma, o Código Tributário Nacional também preceitua, com o escopo de garantir a segurança jurídica e em respeito ao princípio da legalidade, que a lei tributária não pode alterar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal”, a fim de definir ou limitar competências tributárias.

Dessarte, concluiu-se que, como o conceito de mercadoria utilizado pela Constituição Federal, em termos tributários, sempre foi extraído do art. 191 do antigo Código Comercial, o qual previa a abrangência apenas de bens corpóreos e certos bens intangíveis exaustivamente relacionados, não seria possível a inclusão dos bens incorpóreos nesse conceito, como já entendiam diversos doutrinadores, em oposição ao posicionamento defendido por autores como Marco Aurélio Greco, por exemplo, o qual afirmava que, diante da inovação tecnológica e das novas formas de manifestação da capacidade contributiva, o conceito de mercadoria teve de ser ampliado, passando também a ali figurar os bens intangíveis.

Ocorre que o entendimento acima escandido acaba por afrontar os

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

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

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

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

Restando clara a impossibilidade de incidência do ICMS sobre as operações envolvendo *softwares*, demonstrou-se, ainda, que a

licença, por si só, não implica um serviço, motivo pelo qual não pode a licença de uso ser tributada pelo ISS.

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

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

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

não são efetivas expressões de capacidade econômica, o que limitaria demasiadamente o acesso à Internet e à informação.

Quanto ao procedimento fiscalizatório do comércio eletrônico direto, demonstrou-se que esse seria extremamente complexo, tendo em vista as limitações da fiscalização, a qual não pode afrontar os direitos individuais, como o sigilo de dados constitucionalmente protegido. Destarte, essas informações teriam, obrigatoriamente, que ser obtidas pelo fisco através das próprias partes envolvidas, só podendo, pois, as autoridades fiscais requererem estas informações do emissor ou do receptor da mensagem, no caso, o vendedor/prestador de serviços e o consumidor/tomador.

7 Referências

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

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

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

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

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

_____. **Lei do Software.** Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm>. Acesso em: 15 de setembro de 2011.

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

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

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

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

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

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

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

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

Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

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

HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Bens Virtuais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

JARDIM NETO, José Gomes. Os Produtos Digitais Vendidos na Internet e o ICMS. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do Tributo Indireto: Incoerências e Contradições**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARQUES, Cláudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor**. Col. Biblioteca do Direito do Consumidor. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. **Internet e Fiscalização Tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

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