

Os meios eletrônicos e a tributação

Aldemario Araujo Castro

procurador da Fazenda Nacional, mestre em Direito, professor da Universidade Católica de Brasília (UCB), coordenador da Especialização (à distância) em Direito do Estado da UCB

Sumário: 1. Introdução. 2. As mudanças tecnológicas e os paradigmas jurídico-tributários. 3. Os principais problemas jurídico-tributários suscitados pelos novos meios eletrônicos. 3.1. Software. 3.2. Livro eletrônico. 3.3. Provedor de acesso à Internet (rede mundial de computadores). 3.4. Comércio eletrônico impróprio ou indireto. 3.5. Comércio eletrônico próprio ou direto. 3.6. Estabelecimento virtual. 4. Conclusões. Notas. Bibliografia.

1. Introdução

Atualmente, somos testemunhas de transformações radicais na forma de vida na face do planeta. Destacamos, entre os vários fenômenos observados e vivenciados, a chamada Revolução da Informação. A utilização crescente de expressões como "Era da Informação", "Sociedade da Informação", "Nova Economia", entre outras, anunciam as mudanças em curso, algumas delas tão-somente na sua fase inaugural.

Importa destacar que a informação sempre esteve presente na sociedade humana. Portanto, a decantada "Revolução da Informação" não fez surgir a codificação, o armazenamento e a transmissão da informação. Entretanto, este fenômeno está modificando profundamente as formas de existência, produção, posse, propriedade e transmissão da mesma. Hoje, a informação não conhece, em termos de propagação, limites temporais ou geográficos. Mesmo os limites políticos, relacionados com a soberania dos Estados, estão sendo superados com imensa facilidade.

Entre os aspectos mais relevantes da revolução em andamento, pelas variedades e profundidade das conseqüências antevistas, estão a **interatividade generalizada** e a **separação entre a informação e seu substrato material**. Este último ponto deve ser sublinhado. Afinal, durante quase três séculos de Revolução Industrial, ou mesmo nos três últimos milênios, a sociedade humana lidou com bens corpóreos, com realidades materiais

e suas múltiplas relações. Os universos econômico, social e jurídico, para citar alguns, estão voltados para este traço da existência, verdadeiro paradigma para construção do conhecimento científico, do arcabouço intelectual para compreensão do mundo (1). Agora, temos a informação dissociada de seu suporte físico, como algo autônomo, prometendo mudar radicalmente nosso estilo de vida em sociedade.

Vale lembrar que as considerações realizadas neste trabalho são precárias e parciais. Conspiram contra elas a complexidade, a novidade e a vertiginosa velocidade das mudanças. Assim, quanto ao conhecimento, estamos na fase de perplexidade, de aproximação, de problematização. No futuro, inexoravelmente, os esforços científicos, incluindo os do direito, terão de aprofundar suas percepções e construir os elementos necessários para lidarmos com estas novas realidades.

2. As mudanças tecnológicas e os paradigmas jurídico-tributários

As mudanças tecnológicas em curso têm gerando enorme surpresa em todas as áreas do convívio social. Afinal, situações ou casos antes tratados como ficção científica já fazem parte do dia-a-dia das pessoas e desafiam os cientistas e técnicos de todas as áreas, entre eles os operadores do direito.

As repercussões, no entanto, não se processam do mesmo modo, com as mesmas consequências, nos vários quadrantes do direito. Com efeito, no âmbito do direito privado (civil e comercial) vige a liberdade de forma (art. 82 do Código Civil). Nestes campos, o conhecimento jurídico se utiliza de tipos (na exata e precisa acepção científica da palavra), categorias vocacionadas, no universo jurídico, para se amoldarem aos novos tempos, novos costumes e novas tecnologias.

Já na seara do direito público, notadamente o penal e o tributário, permeado pelo princípio da legalidade em sentido estrito, predominam os conceitos fechados ou determinados. São padrões, fundados no valor segurança jurídica, insuscetíveis, em regra, aos fluxos e refluxos de interesses ou tendências encontráveis no convívio social em sentido amplo. Nesta linha, flagramos a previsão do art. 110 do Código Tributário Nacional, no sentido de que o legislador fiscal não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas utilizados para delimitar competências impositivas.

Pensamos, no entanto, que não violenta o valor segurança jurídica, nem diminui a força operacional da noção de conceito classificatório ou determinado, a adaptação de elementos tributários estruturantes a mudanças radicais de paradigmas sociais. Não advogamos a sensibilidade a qualquer mudança. Sustentamos a vinculação do conceito aos cânones de uma nova etapa histórica, condutora de fatos e situações novas, mas nele enquadráveis razoavelmente, porque apenas formas originais de efetivamente praticar os mesmos atos, ou, sob o ângulo do conteúdo, da essência, realizar as mesmas manifestações econômicas (2).

3. Os principais problemas jurídico-tributários suscitados pelos novos meios eletrônicos

3.1. Software

Apesar das inúmeras vozes contrárias (3), a 1a. Turma do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 176.626-3-SP, fixou o entendimento de 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 (4).

A despeito de ser substancialmente correta a conclusão de uma das duas Turmas do Excelso Pretório (5), constatamos que o Ministro Sepúlveda Pertence, relator do *leading case*, adotou, no bojo de seu voto, uma premissa que se for consagrada pode implicar em profundas dificuldades para a tributação do comércio eletrônico próprio (aquele realizado exclusivamente de forma eletrônica sem qualquer desdobramento físico).

Afirmou o Ministro Pertence: "*Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo*" (6). Reafirmou em passagem posterior: "*... bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; ...*" (7).

Primeiro, devemos ressaltar uma incongruência entre a premissa destacada e a conclusão da decisão tomada. Com efeito, se somente a mercadoria, como bem corpóreo, pode sofrer a incidência do ICMS, então, no "software de prateleira", composto pela base física e pelas instruções de programação (em arquivos magnéticos), a tributação estaria recaindo sobre o substrato material. Ocorre que o valor da base física é ínfimo, praticamente desprezível, na composição final do preço do produto exposto à venda. Portanto, a incidência tributária efetivamente deve ser dirigida para a parte predominante e substancial do "software de prateleira", ou seja, os programas residentes nos arquivos magnéticos.

Como afirmamos, a conclusão está correta. Sobre o "software de prateleira" deve incidir o ICMS. A incidência, no caso, se dá sobre as instruções, os programas ou mesmo os arquivos magnéticos ali presentes, na forma padronizada para uso pelo destinatário final.

Estas afirmações podem parecer um tanto quanto heréticas, 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.

Para superarmos a perplexidade anterior, um limite aparentemente intransponível (8), devemos considerar os objetivos do citado art. 110 do CTN e os imperativos de delimitação da competência impositiva. Sem dúvida, a preocupação subjacente é de resguardar a segurança jurídica, notadamente na ação tributária, forma de exceção ao direito-garantia de propriedade. Assim, 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.

Entretanto, como já afirmamos, a modernidade e seus inusitados componentes impõe a adequação ou atualização dos conceitos jurídicos, mesmo aqueles determinados e fechados, sob pena de que manifestações de capacidade contributiva, identificadas com bases econômicas juridicamente tributadas, deixem de ser atingidas e colaborem para o financiamento das atividades de interesse público realizadas pelo Estado (9). Estas ponderações ganham relevo quando identificamos a crescente, rumo a predominância, realização de atividades econômicas debaixo das novas formas tecnológicas.

Ademais, no caso do conceito de "mercadoria", sua referência mais remota no campo do direito privado, encontrada no art. 191 do Código Comercial editado no século passado, já contemplava elementos não tangíveis, buscando abarcar todos os objetos do comércio independentemente da forma (10). Este, inclusive, é o sentido mais corrente e adequado para a idéia de mercadoria: "aquilo que é objeto de compra ou venda" ou "aquilo que se comprou e que se expõe à venda" (11). Portanto, a mercadoria virtual, ente não palpável, pode e deve ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação.

3.2. Livro eletrônico

Entre os temas tributários de debate mais apaixonante está o da tributação do livro eletrônico, em alguns casos erroneamente rotulada de tributação do CD-ROM.

Preliminarmente, devemos afastar o móvel de várias confusões: a tal tributação do CD-ROM. A rigor, a discussão não se refere a 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*.

Neste contexto, é preciso verificar o conteúdo do CD-ROM, ou melhor, dos arquivos magnéticos nele 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 idéia 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 tributado por conta da imunidade inscrita no art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal de 1988.

À toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer

meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época.

Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa (12). Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a às mudanças sociais e tecnológicas.

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. Não a descaracteriza a utilização de recursos técnicos avançados, o uso de multimídia (imagens, sons, etc). Também não o descaracteriza o acréscimo de recursos tais como pesquisa de palavras ou possibilidade de anotações. Estes são elementos ancilares, frutos do avanço das técnicas de tratamento da informação, não embotam o principal ou fundamental: a reunião de informações ou conhecimentos a serem "lidos" pelo interessado.

Já contabilizamos algumas significativas decisões judiciais no sentido da imunidade do livro eletrônico (13). Resta ao Poder Público se afastar de uma postura fiscalista equivocada em desprestígio da Constituição Federal e, em última instância, dos relevantes valores sociais por ela protegidos (a produção e a difusão da cultura - em sentido amplo).

3.3. Provedor de acesso à Internet (rede mundial de computadores)

As operações onerosas no sentido de prover acesso à Internet, sob a ótica do direito tributário, ensejam as seguintes posições:

a) são tributadas pelo ICMS porque enquadradas como serviços de comunicação. É a tese sustentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na voz da Procuradora da Fazenda Nacional Cláudia Regina Gusmão (14), pelo tributarista Marco Aurelio Greco (15) e por Fábio Gonçalves Castelo Branco (16), para citar alguns;

b) são tributadas pelo ISS porque enquadradas como serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.742, de 16 de julho de 1997 (segundo a Prefeitura de São Paulo) (17); e,

c) não são tributadas, porquanto estamos diante de realidade nova não conhecida pelo legislador (posição sustentada por Fugimi Yamashita) (18) ou mesmo porque o serviço de valor adicionado em questão não se enquadra em nenhum dos itens da lista do ISS (conforme Severino Silva) (19).

Depois de muito meditar sobre o assunto, ora sob a influência dos defensores da incidência do ICMS, ora sob o influxo das teses da não-incidência da tributação estadual e também da municipal, concluímos que a atividade está inserida na área de atuação do legislador tributário estadual.

Com efeito, segundo os estudos mais abalizados, o sistema de comunicação funciona a partir dos seguintes elementos: emissor, receptor, mensagem e canal ou meio de comunicação. No acesso à Internet, o provedor fornece ao seu usuário, por intermédio de seus equipamentos, um endereço IP (*Internet Protocol*) temporário (válido para uma sessão de acesso à rede) que viabiliza a chamada navegação pelos *sites* ou páginas existentes na Internet, garantindo que os pacotes de informação particionados pelo TCP (*Transmission Control Protocol*) sejam enviados aos destinos certos. Ora, nestes casos, temos o internauta como receptor, o responsável pelo *site* visitado como emissor, o conteúdo da página localizada como a mensagem. O último elemento, o meio ou canal de comunicação, mais precisamente o endereço lógico temporário para viabilizar a visita às páginas desejadas, não é fornecido pelas empresas de telecomunicações envolvidas na operação, e sim, pelo provedor de acesso. Se o provedor fornece os meios ou canais de comunicação, especificamente no ambiente da Grande Rede, o serviço por ele prestado qualifica-se como de comunicação sujeito ao ICMS.

Não parece correta a invocação, para o caso, da presença de serviço de valor adicionado. Primeiro, porque o legislador não afirmou que o ato de prover acesso à Internet se qualifica como tal. Depois, porque a atividade do provedor enquadra-se como de comunicação, como antes explicitado.

3.4. Comércio eletrônico impróprio ou indireto

É preciso, de início, delimitar o sentido da expressão "comércio eletrônico". Seria o 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 meios digitais. Nesta linha, o comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto) e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto). Assim, são exemplos do primeiro tipo de operações: a venda de livros, brinquedos, CDs de música, equipamentos eletrônicos, entre outros. Já no segundo tipo de transações podemos ter a venda de softwares, música, utilidades. No primeiro caso, temos um desdobramento físico da operação, um bem corpóreo sairá do estabelecimento do vendedor e será entregue ao comprador. Já no segundo caso, a operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a Internet.

No fundamental, o comércio eletrônico impróprio ou indireto (de bens tangíveis ou corpóreos), com crescimento exponencial no Brasil e no mundo, não apresenta dificuldades maiores em termos de tributação. Temos o pedido, a rigor, a própria operação de compra e venda (20), realizado por meio eletrônico (*e-mail* ou formulário eletrônico) como poderia ser feito por carta, fax ou telefone. Quando as mercadorias saírem dos estabelecimentos vendedores serão devidos os tributos pertinentes. Atente-se para o fato de que a forma ou meio do pedido, ou do contrato de compra e venda, conduz ao mesmo resultado: saída física ou material da mercadoria do estabelecimento ("fato gerador" do ICMS no viés clássico) (21).

Portanto, estaremos diante de uma típica operação sujeita à incidência das normas tributárias tradicionais. Eventualmente, será conveniente algum regramento relacionado com os entes tributantes, com os procedimentos de fiscalização e outras matérias correlatas.

3.5. Comércio eletrônico próprio ou direto

Já o chamado comércio eletrônico próprio ou direto (de bens intangíveis ou de serviços realizados eletronicamente), ainda extremamente limitado em termos de quantidade, mas com perspectivas de agigantamento num futuro relativamente próximo, gera as maiores preocupações jurídico-tributárias. Atualmente, com as regras constitucionais e legais vigentes, sustentamos que estas operações estão fora do campo da tributação.

Não encontramos obstáculos intransponíveis na delimitação constitucional de competência tributária (confira no item 3.1 as considerações acerca da noção de "mercadoria") ou na idéia de estabelecimento (veja no item 3.6 as ponderações acerca do assunto). Advogamos que o desenho constitucional das competências tributárias, assim como as normas uniformizadoras dos tributos incidentes sobre o comércio de bens e serviços, entendidos e aplicados segundo as necessidades de um novo momento histórico e seus paradigmas estruturantes, viabilizam a ação institucional do legislador tributário no sentido de fixar novas hipóteses de incidência ajustadas aos tempos modernos.

Salientamos, no entanto, como algo imprescindível para a viabilidade jurídica da tributação do comércio eletrônico próprio ou direto, a veiculação de um conjunto de normas tributárias voltadas para especificidade deste novo campo de atividades. Não se trata de mera questão de conveniência ou adequação. Trata-se de um imperativo jurídico inafastável (22).

Com efeito, segundo as mais abalizadas construções tributárias, a regra-matriz de incidência possui critérios ou aspectos que, sob o influxo do princípio constitucional da legalidade estrita, reclamam escolha específica, determinada ou fechada. No lado da hipótese, os critérios ou aspectos material (o fato em si), espacial (condições de lugar) e temporal (condições de tempo) devem ser estabelecidos pelo legislador captando as especificidades e as novidades do mundo eletrônico. Da mesma forma, na parte do conseqüente normativo, os critérios ou aspectos pessoal (a quem pagar e quem deve pagar) e quantitativo (quanto pagar) também exigem os "ajustes" devidos.

Tomemos um exemplo para destaque dos aspectos ou critérios antes referidos. Imaginemos uma operação de compra e venda de uma música (arquivo em formato WAV, WMA, MP3 ou outro apropriado) realizada pela Internet. O *download* (23) do arquivo em questão, do servidor do vendedor (próprio ou de terceiro) para o computador do comprador, momento em que a operação jurídica de compra e venda produz o resultado esperado, não se enquadra na fórmula lingüística "saída de mercadoria de estabelecimento", conforme a previsão da legislação em vigor (24). O lugar da operação, também intimamente ligado ao comando normativo antes referido, também reclama nítida especificação. A existência, ou não, do "estabelecimento virtual" como elemento de operacionalização do universo jurídico-tributário pode implicar em soluções radicalmente distintas, mormente pelos possíveis conflitos de competência que enseja (25). No concernente ao contribuinte *latu sensu*, ao sujeito passivo da obrigação tributária, temos uma intensa discussão acerca dos "intermediários" (provedores, administradoras de cartões de crédito, entre outros) como possíveis ocupantes desta posição na relação jurídica formada com o Fisco.

Em suma, os conceitos estruturais em matéria tributária, constitucionais ou não, viabilizadores da incidência fiscal sobre as manifestações econômicas de capacidade contributiva exigem, em nome do atendimento das necessidades de financiamento das ações estatais de interesse público, a pertinente adequação aos novos paradigmas históricos, notadamente quando estes apontam claramente para a substituição dos anteriores. Já as hipóteses de incidência, os fatos geradores, em todos os seus aspectos componentes, reclamam precisa especificação legal. Neste patamar, a legalidade estrita, como garantia do contribuinte, impõe a operacionalização da tributação, a efetiva incidência da norma de subtração do patrimônio particular, cercada de todos as cautelas possíveis, principalmente a definição fechada, determinada e restrita dos fatos impositivos.

3.6. Estabelecimento Virtual

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. Devemos, então, cotejar os termos da conceituação legal com a realidade observada nos *sites* da Internet.

Primeiro, precisamos analisar se o *site* pode ser entendido como um local. Entre as acepções aceitas para o termo local identificamos a noção de ponto. Este não necessariamente exige uma localização física ou geográfica, principalmente quando constatamos que cada *site* possui um endereço próprio na rede mundial de computadores. De outro giro, como advogamos ao longo deste trabalho, as definições de índole material ou física devem ser aceitas e adaptadas ao novo mundo virtual, sempre que possível. Neste particular, não vemos óbices insuperáveis na medida que cada *site* pode ser encontrado e identificado por meio de um endereço eletrônico (no protocolo IP - *Internet Protocol*).

Os traços seguintes da definição legal não oferecem maiores dificuldades. Ser "privado ou público", "edificado ou não" e "próprio ou de terceiro" abarca as situações e discussões realizadas em torno da Grande Rede.

O cerne da definição legal ("onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente") requer, para as operações de circulação, a realização de contratos de compra e venda (pelo menos o recebimento de pedido e sua confirmação). Inúmeros *sites* são habilitados tecnicamente para efetuar estas ações.

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 empreendida até aqui não permite, no entanto, considerar que os *sites* atualmente existentes já são estabelecimentos virtuais. Para tanto, seria preciso ainda a edição de toda uma legislação regulando as peculiaridades dos mesmos, os aspectos

relacionados com registro fiscal, procedimentos de fiscalização, solução de eventuais conflitos de competência (26), entre outros.

Nesta quadra, ausente a legislação referida, os *sites* devem ser considerados meras extensões dos estabelecimentos físicos já registrados perante as autoridades fiscais (27).

4. Conclusões

Atualmente, as perguntas são muito mais numerosas que as respostas no campo da tributação dos meios eletrônicos. Estamos na fase de perplexidade, de aproximação, de problematização. Portanto, as considerações aqui realizadas são precárias e parciais e devem ser ponderadas levando em conta a complexidade, a novidade e a vertiginosa velocidade das mudanças.

A "Revolução da Informação", ora em curso, não significa o surgimento da informação. Vivemos, isto sim, profundas mudanças nas formas de existência, produção, posse, propriedade e transmissão da informação. Os aspectos mais relevantes das transformações em andamento são: a) a interatividade generalizada e b) como principal, a separação entre a informação e seu substrato material.

O conhecimento científico, inclusive o jurídico, foi construído, nos últimos milênios, a partir do paradigma da existência e relações entre realidades tangíveis, palpáveis, concretas.

A crescente presença social e econômica das chamadas "realidades virtuais" impõe a adequação do universo jurídico, inclusive tributário. O direito precisa, cada vez com mais intensidade, sob pena de não cumprir suas finalidades, regular as novas situações tecnológicas.

Os fatos com conteúdo econômico (bases econômicas da tributação) estão assumindo, de modo crescente, formas eletrônicas ou virtuais, reclamando previsão ou regulamentação tributária. A previsão ou regulamentação de natureza tributária viabilizará a arrecadação dos recursos necessários para fazer face às despesas de interesses público realizadas pelo Estado.

O tratamento jurídico ou normativo dos fatos econômicos com feição eletrônica ou virtual apresenta dificuldades específicas próprias da ordem jurídica brasileira. Não pode ocorrer validamente a pura e simples previsão ou tributação pelo legislador estadual ou municipal dos fatos antes mencionados.

A expressão "comércio eletrônico" é utilizada para designar o 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 meios digitais. A tributação do comércio eletrônico no Brasil deve considerar uma série de aspectos próprios do nosso sistema tributário.

O chamado "software de prateleira" (conjunto de instruções de programação padronizadas) deve ser tributado pelo ICMS. Já o "software sob encomenda" (conjunto de instruções de programação elaboradas especificamente para o cliente) deve ser tributado pelo ISS. A evolução tecnológica impõe a adequação da idéia de mercadoria. A "mercadoria virtual", ente não palpável, pode e deve ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação.

O livro, independentemente da forma que assuma, do meio em que é veiculado, não pode ser tributado por conta da imunidade inscrita na Constituição. O constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como sistematização de dados ou conhecimentos voltados para a divulgação cultural. O meio físico ou substrato material do livro será definido pelos costumes e recursos técnicos do momento histórico vivido.

O meio ou canal de comunicação (no acesso à Internet), mais precisamente o endereço lógico temporário para viabilizar a visita aos *sites* desejados (endereço IP), não é fornecido pela empresas de telecomunicações, e sim, pelo provedor de acesso. Nesta linha, o serviço prestado pelo provedor de acesso qualifica-se como de comunicação sujeito ao ICMS.

Comércio eletrônico impróprio ou indireto é aquele que envolve bens tangíveis, onde a operação realizada apresenta um desdobramento físico. Não envolve dificuldades em termos de tributação. Quando as mercadorias saírem dos estabelecimentos vendedores serão devidos os tributos pertinentes.

Comércio eletrônico próprio ou direto é aquele que não envolve bens tangíveis, onde a operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a Internet. Atualmente, estas operações estão fora do campo da tributação. É absolutamente imprescindível, para a tributação válida destas transações, a edição de um conjunto de normas voltadas para especificidade deste novo campo de atividades econômicas. Existe a necessidade de definição clara, precisa, determinada, pelo menos, dos aspectos material, espacial e pessoal da regra-matriz de incidência.

Atualmente, os *sites* não podem ser qualificados como estabelecimentos virtuais. Para tanto, seria preciso ainda a edição de toda uma legislação regulando as peculiaridades dos mesmos, os aspectos relacionados com o registro fiscal, procedimentos de fiscalização, solução de conflitos de competência, etc. Ausente a legislação referida, os *sites* devem ser considerados meras extensões dos estabelecimentos físicos.

NOTAS

(1) Vejamos alguns exemplos no campo do direito. Nos termos do art. 155 do Código Penal, furtar é "subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel". A prova por meio de fotografia "terá de ser acompanhada do respectivo negativo" (art. 385, §1º do Código de Processo Civil). Ainda no art. 369 do CPC está consignado que "reputa-se autêntico o documento, quando o tabelião reconhecer a firma do signatário, declarando que foi aposta em sua presença".

(2) O comércio, a compra e venda, ou em sentido mais amplo, a circulação de bens ou serviços é uma das principais, talvez a principal, manifestação econômica desde os primórdios da história da humanidade. Houve, ao longo do tempo, por força das mudanças sociais, econômicas e tecnológicas, tão-somente mudanças nas formas de "negociar" e nos objetos das transações.

(3) Por exemplo: Severino Silva no artigo "Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à Internet" publicado na Revista Consulex nº 10. Ano 1997 e C. A. da Silveira Lobo no artigo "Tributação do software de prateleira" publicado na Revista Consulex nº 14. Ano 1998.

(4) 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 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."

(5) Localizamos três decisões do STF sobre o assunto. São todos Recursos Extraordinários julgados pela 1ª Turma: a) RE 191.732, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 04/05/1999; b) RE 199.464, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, julgado em 02/03/1999 e c) RE 176.626, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10/11/1998.

(6) RE 176.626-3-SP. Fls. 316.

RE 176.626-3-SP. Fls. 323.

(8) Reclamando, para o raciocínio jurídico mais rigoroso, a edição de emenda constitucional.

(9) No mesmo sentido, quanto à necessidade de tributar o comércio eletrônico para o financiamento dos serviços públicos: Jeffrey Owens no texto "O comércio eletrônico e a fiscalidade", apresentado na Conferência Técnica do CIAT realizada na Cidade do Porto - Portugal.

(10) Art. 191 do Código Comercial: "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 (artigo nº. 127).

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."

(11) Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa em <http://www.uol.com.br/michaelis>.

(12) "Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado." (STF. RE nº 102.141-RJ. Relator Ministro CARLOS MADEIRA).

(13) "APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "d". LIVROS TÉCNICOS DE INFORMÁTICA E CD-ROMs. I - Os CD-ROMs que trazem, apenas, exemplos, complementação dos textos, explicação dos métodos e demonstração de utilização de sistema contidos nos livros técnicos de informática que os acompanham, são alcançados pela IMUNIDADE prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d"."

(TRF da 2a. Região. 3a. Turma. Unânime. Relator Juiz GUILHERME DIEFENTHAELER. Julgado em 24/11/1999. DJU de 27/06/2000)

"O Tribunal Regional Federal da 2a. Região, no Rio de Janeiro, decidiu, por unanimidade, que os 'livros eletrônicos' (obras literárias impressas em CD-Rom e disquetes) gozam da mesma imunidade tributária que os livros impressos em papel. O acórdão, em favor da Editora Moderna, abre um importante precedente e é uma das primeiras decisões de segunda instância sobre a questão; a 'Legislação Informatizada Saraiva' (LIS), possui uma decisão de primeira instância, em São Paulo, favorável à imunidade.

A decisão do tribunal leva em consideração a finalidade dada à imunidade de livros, revistas e jornais prevista pela Constituição Federal pois, se o objetivo da imunidade foi fomentar a cultura, facilitando o acesso da população a obras literárias, não há motivo que impeça que o benefício fiscal seja estendido para as novas mídias.

Assim como nos tributos federais, livros, jornais e revistas também são imunes ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O entendimento da Fazenda do Estado de São Paulo, porém, é de que o texto constitucional autoriza a imunidade apenas em relação às obras em papel razão pela qual o ICMS é cobrado das obras expressas em meios como disquete e CD-Rom."

Informe Jurídico (Informe da Advocacia CELSO BOTELHO DE MORAES - Número 36 - Ano IV)

(14) Parecer PGFN/CAT/Nº 1.093/97 em <http://www.aldemario.adv.br/icmsinternet.htm>. Ementa: "ICMS e INTERNET. Incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS sobre o serviço de comunicação prestado pelo provedor de serviços de acesso/informações em redes internet." Conclusão: "23. Diante de todo o exposto é forçoso concluir que o serviço prestado pelos provedores de acesso ou informações, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade de serviço de comunicação."

(15) Capítulo 4 - Tributação do Serviço de Provimento de Acesso à Internet do livro INTERNET E DIREITO. Editora Dialética. São Paulo. 2000.

(16) Artigo "A incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de acesso à Internet" em http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo_3.htm

(17) Conforme Osvaldo Bispo de Beija na palestra "Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico" proferida no dia 13 de junho de 2000 no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação na Escola de Administração Fazendária em Brasília-DF.

(18) Segundo Osvaldo Bispo de Beija na palestra "Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico" proferida no dia 13 de junho de 2000 no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação na Escola de Administração Fazendária em Brasília-DF.

(19) Artigo "Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à Internet". Revista Consulex nº 10. Ano 1997.

(20) Art. 191 do Código Comercial: "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."

Art. 1.126 do Código Civil: "A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço."

(21) No mesmo sentido: Eury Pereira Luna Filho no artigo "Limites constitucionais à tributação na Internet" (<http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>).

(22) Na mesma linha: Eury Pereira Luna Filho no artigo "Limites constitucionais à tributação na Internet" (<http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>).

(23) Operação de trazer um arquivo de um servidor remoto para o computador local, popularmente conhecida como "baixa". É o oposto do "upload", que consiste em enviar um arquivo do computador local para um servidor remoto.

(24) Art. 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

(25) Vejamos um exemplo para melhor ilustrar o problema. A empresa X, que possui somente um estabelecimento, localizado fisicamente no Estado de Alagoas, contrata com a empresa Y, fisicamente localizada no Estado do Rio Grande do Sul, a hospedagem dos arquivos componentes de seu *site* (inclusive as "mercadorias virtuais"). A empresa Y, por sua vez, mantém seus servidores (computadores) no Estado de São Paulo. Quem tributará uma operação de compra e venda das mercadorias virtuais da empresa X realizada por um consumidor localizado fisicamente na Bahia? O problema pode ganhar contornos mais "dramáticos" se a hospedagem for realizada em servidores localizados fora do País. Neste ponto, fica absolutamente clara a necessidade de tratamento internacional da tributação do comércio eletrônico.

(26) O art. 146 da Constituição Federal reclama a edição de O ooooooO lei complementar para prevenir e solver conflitos de competência em matéria tributária entre os entes da Federação. Neste rumo, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 633, entendeu que "o adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no "caput" do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo parágrafo 3. do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos parágrafos 3., 4. e 5. do art. 34 do A.D.C.T." Assim, a existência ou não do estabelecimento virtual, suas características tributárias mais agudas, notadamente sua exata localização e, por via de consequência, o local onde ocorrem as operações comerciais, ensejam múltiplas possibilidades, dependendo do critério jurídico adotado. Neste contexto, não cabe definição unilateral por qualquer ente da Federação, e sim, a edição da lei complementar prevista pelo constituinte.

(27) A conclusão, do ponto de vista do direito comercial, pode ser distinta, conforme Fábio Ulhoa Coelho no artigo "O estabelecimento virtual e o endereço eletrônico" (http://www.tribunadodireito.com.br/novembro_99/novembro_32.htm).

BIBLIOGRAFIA

BEIJA, Osvaldo Bispo de. Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico. Palestra. Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. Dia 13 de junho de 2000. ESAF. Brasília-DF.

BRANCO, Fábio Gonçalves Castelo. A incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de acesso à Internet. Artigo. Endereço eletrônico: http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo_3.htm.

BRASIL, Angela Bittencourt. Informática Jurídica - O Ciber Direito. Rio de Janeiro. 2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. O estabelecimento virtual e o endereço eletrônico. Artigo.
Endereço eletrônico: http://www.tribunadodireito.com.br/novembro_99/novembro_32.htm.

CORRÊA, Gustavo Testa. Aspectos jurídicos da Internet. Editora Saraiva. São Paulo. 2000.

FILHO, Eury Pereira Luna Filho. Limites constitucionais à tributação na Internet. Artigo.
Endereço eletrônico: <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>.

GRECO, Marco Aurelio. Internet e Direito. Editora Dialética. São Paulo. 2000.

GUSMÃO, Cláudia Regina. Parecer PGFN/CAT/Nº 1.093/97. Endereço eletrônico:
<http://www.aldemario.adv.br/icmsinternet.htm>.

LOBO, C. A. da Silveira Lobo. Tributação do software de prateleira. Artigo. Revista
Consulex nº 14. Ano 1998.

OWENS, Jeffrey. O comércio electrónico e a fiscalidade. Texto apresentado na
Conferência Técnica do CIAT realizada na Cidade do Porto - Portugal.

SILVA, Severino. Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à
Internet. Artigo. Revista Consulex nº 10. Ano 1997.