

TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

TAXING ISSUES IN ELECTRONIC TRADE

Cedenir José de Pellegrin¹

Sumário

1. Introdução. 2. Comércio eletrônico direto e indireto. 3. Meios de contratação eletrônica. 4. Principais problemas na contratação virtual. 5. Constituição federal e a competência tributária. 6. Critérios de partilha das competências. 7. Transação virtual e o ICMS. 8. Regra matriz de incidência do ICMS. 9. Critérios materiais do ICMS. 10. Bens digitais e o ICMS. 11. Transação virtual e o ISSQN. 12. Regra matriz de incidência do ISSQN. 13. Critérios materiais do ISSQN. 14. Bens digitais e o ISSQN. 15. Considerações finais. Referências.

Summary

1. Introduction. 2. Direct and indirect e-commerce. 3. Means for electronic hiring. 4. Main problems in virtual hiring. 5. Federal Constitution and taxing competence. 6. Competence sharing criteria. 7. Virtual transaction and ICMS. 8. Matrix rule in ICMS incidence. 9. ICMS material criteria. 10. Digital goods and ICMS. 11. Virtual transaction and ISSQN. 12. Matrix rule in ISSQN incidence. 13. ISSQN material criteria. 14. Digital goods and ISSQN. 15. Final remarks. References.

Resumo

O presente artigo aborda o avanço do comércio eletrônico atraindo novas questões principalmente para o direito tributário. O presente tema encontra-se dividido em tópicos com o objetivo de apresentar de forma específica a incidência ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) e ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza). Diante dos problemas enfrentados quanto à incidência do ICMS e do ISSQN, nas relações que envolvem o comércio eletrônico, buscou-se demonstrar a necessidade de se criar normas peculiares a respeito do assunto para que se possa contribuir para a formação de uma futura teoria atinente a tributação no comércio eletrônico.

Palavras-chaves: Comércio eletrônico. Tributação. Contratos eletrônicos.

¹ Advogado, especialista em direito empresarial pela Universidade Estadual de Londrina. (UEL).

Abstract

This article discusses the progress of electronic commerce by attracting new issues primarily for the tax law. This theme is divided into topics, which serve to provide specifically the incidence ICMS and ISSQN. Given the problems faced on the ICMS (Tax on Circulation of Goods and Services) and ISSQN (Tax services of any nature) in relationships that involve electronic commerce, we attempted to demonstrate the need to create peculiar rule to the subject so that we can contribute to the formation of a future theory regards the e-commerce taxation.

Key-words: Commerce. Taxation. Electronic contracts.

1 Introdução

O avanço ilimitado do comércio eletrônico propicia a realização de diversas operações econômicas através de meios eletrônicos, agregando valores no processo de circulação de bens e serviço, atraindo novas questões principalmente para o Direito Tributário. As transações que envolvem a circulação econômica de bens no comércio eletrônico são altamente afetadas pela criação de serviços baseados exclusivamente na internet, desencadeando diversos problemas relativos à incidência do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços) e do ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza). Assim, se faz necessário criar normas peculiares que tratem dos efeitos jurídicos tributários nas relações teleinformáticas. Por se tratar de uma temática recente no universo jurídico e pela escassez do desenvolvimento doutrinário, utilizar-se-á o que mais se aproxime do objeto em estudo e que, de alguma forma, possa contribuir para a formação de uma futura teoria atinente à tributação no comércio eletrônico. O objetivo do presente artigo é propiciar maiores reflexões sobre um tema tão atual e complexo que envolve questões tributárias no comércio eletrônico.

2 Comércio eletrônico direito e indireto

Os negócios jurídicos, realizados no ambiente virtual, não possuem um tratamento jurídico positivado em nosso ordenamento jurídico, porém geram efeitos jurídicos, pois as relações jurídicas decorrentes de uma proposição contratual contida nas normas jurídicas são efetivas e regulam condutas entre os sujeitos.

Comércio eletrônico é toda e qualquer forma de transação ou troca de informações comerciais baseadas na transmissão de informação por meio de redes de comunicação. Assim, não só a compra e venda eletrônica, mas também o uso

da rede para as atividades anteriores e posteriores à venda, como a publicidade e a assistência técnica, fazem parte do comércio eletrônico².

A expressão “comércio eletrônico” é a utilização combinada de novas tecnologias disponíveis nas redes de computadores que tem como objetivo a aplicação empresarial e o desenvolvimento do comércio, buscando a facilitação das transações que envolvem a produção, distribuição e venda de produtos de bens e serviços no mercado mundial³.

Por meio de transações *on-line* é possível destacar dois tipos de negócios, que se distinguem pelo modo de disponibilização do objeto a ser comercializado, chamados de comércio eletrônico “direito” e comércio eletrônico “indireto”. Indireto é aquele em que a internet funciona como meio de promoção, oferta e aceitação de produtos e serviços, entregues de forma tradicional, por meio de contato pessoal. Já o comércio eletrônico direto envolve a transação de bens e serviços exclusivamente por meio eletrônico, ou seja, tudo é feito pela internet⁴.

Verifica-se, assim, que o comércio eletrônico é direto quando ocorre a encomenda, o pagamento e a entrega *on-line*, ou seja, o objeto comercializado é transmitido de uma parte para outra pelo próprio ambiente virtual. No comércio eletrônico indireto os bens são entregues de forma tradicional, como os correios, por exemplo.

3 Meios de contratação eletrônica

Os contratos eletrônicos surgem como formas de contratação virtual, originando o comércio eletrônico, permitindo que milhares de internautas utilizem a rede para efetivar compras e realizar os mais variados negócios jurídicos.

Os negócios realizados nos meios eletrônicos podem ser formados nos dois sistemas: sistema *on-line*, que quer dizer, “enquanto o consumidor estiver conectado na internet” e sistema *off-line*, quando o consumidor “não estiver navegando” pelo site de empresas fornecedoras. Nesse sentido, as transações eletrônicas equiparam-se a intercâmbios de bens e serviço, através de uma rede de comunicações, classificadas em função de sua utilização em duas grandes categorias, “*on-line*” e “*off-line*”⁵.

Verifica-se, que a comunicação eletrônica permite a realização do contrato de compra e venda de bens e serviço, como “músicas, artigos filmes e fotografias”,

2 LIMA MARQUES, C. *Comércio eletrônico e a proteção do consumidor: um estudo dos negócios jurídicos de consumo no comércio eletrônico*. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004, p. 38.

3 LANARI, F. V. *A tributação do comércio eletrônico*. São Paulo: Del Rey, 2005, p. 79-80.

4 Idem, p. 81.

5 LAWAND, J. J. *Teoria geral dos contratos eletrônicos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003, p. 105.

sendo possível inclusive a “entrega eletrônica do bem”, além de possibilitar a aquisição, entrega e o próprio pagamento, pelo meio virtual, aperfeiçoando os contratos e a execução das obrigações deles derivadas.

4 Principais problemas na contratação virtual

Em regra, os serviços específicos baseados na internet são tributáveis no local em que está a sede do prestador do serviço, mas, em alguns casos, pode ser onde está o tomador do serviço. Assim, a determinação do local físico ocorre no local onde é prestado ou onde está o tomador ou o prestador do serviço.

A internet é um ambiente adequado para compra e venda de produtos tangíveis e digitais, bem como para a prestação de serviço, em que se presumem novas operações econômicas próprias do ambiente de rede, envolvendo, nesse sentido, as transações com produtos como *software*, livros, músicas e vídeos. Todavia, tais transações envolvem determinados problemas que dizem respeito aos direitos autorais, ao anonimato dos envolvidos, à localização geográfica e à mobilidade dos computadores, vendedores contratantes e prestadores de serviços⁶.

No campo do direito tributário, inúmeras são as questões geradas pela inadequação dos conceitos e estruturas legais existentes diante das novas realidades, fruto das inúmeras operações possíveis de serem realizadas no ambiente virtual, principalmente no que diz respeito às transações relativas a produtos físicos e digitais; e aos serviços específicos baseados na internet, localização do servidor, lucro obtido no exterior, dupla tributação, bem como à tributação dos produtos e/ou serviços pelo ICMS, ISSQN.

5 Constituição Federal e a competência tributária

A competência tributária é a capacidade de agir em uma determinada esfera com certa quantidade de poder conferidos pela Constituição Federal que se articula por meio de um sistema de distribuição de competências, entre a União e os Estados Federados.

Paulo de Barros Carvalho estabelece competência tributária como sendo a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas de legislar a fim de produzir normas jurídicas sobre tributos, ou seja, é uma das parcelas entre as “prerrogativas legiferantes” de que são portadoras as pessoas políticas consubstanciada na possibilidade de legislar sobre tributos⁷.

6 EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thompson IOB, 2003, p. 65.

7 CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 235.

As normas de competência, como regras de estrutura, criam abstratamente tributos, geralmente através de lei ordinária e, excepcionalmente, nas hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal, através de Lei complementar. A Constituição não cria tributos, mas tão somente prevê a norma padrão de incidência, o arquétipo dos vários tributos cometidos a cada poder tributante que, por meio de Lei, no sentido orgânico formal, criará os tributos em conformidade com o desenho traçado pelo Diploma Constitucional⁸.

A respeito da partilha de competência tributária, é importante destacar o entendimento de Dalmo de Abreu Dallari, o qual estabelece que não existe igualdade jurídica entre as pessoas políticas que compõem o Estado Nacional, sob o ponto de vista hierárquico. Afirma que

[...] no Estado Federal as atribuições da União e das unidades federadas são fixadas pela Constituição, por meio de uma distribuição de competências, não existindo hierarquia na organização federal, visto que cada esfera de poder corresponde uma competência determinada⁹.

Nesse mesmo sentido, Clélio Chiesa, estabelece que não é admissível a existência de qualquer ordem hierárquica entre as pessoas políticas que compõem a Federação brasileira, posto que todas extraem suas competências diretamente da Constituição Federal, sendo próprio desta a delimitação do campo de atuação de cada uma das unidades, assegurando, no âmbito de suas atribuições, não só a autonomia política, mas também a autonomia administrativa e financeira¹⁰.

Verifica-se, no entanto, que o exercício da competência tributária é limitado pelo texto constitucional, uma vez que o tributo surge quando a norma da pessoa política é introduzida no ordenamento jurídico. Assim, a pessoa política tem competência para instituir deveres instrumentais e sanções, a fim de implementar o objetivo do tributo; todavia, o exercício da competência tributária deve estar dentro dos limites da lei tributária.

6 Critérios de partilha das competências

A União, Estados, Distrito Federal e os Municípios têm, dentro de determinados limites, o poder de criar tributos e definir seu alcance, obedecendo sempre os critérios estabelecidos pela Constituição Federal.

8 GRUPENMACHER, B. T. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 103.

9 DALLARI, D. A. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 255-256.

10 CHIESA, C. *A competência tributária do Estado Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 26.

Em se tratando de partilha de competências, os Estados, Municípios e o Distrito Federal possuem competências materialmente concorrentes em que é inevitável o conflito entre eles, que pode ser afastado pela adoção de um outro critério, chamado de critério territorial de repartição de competências impositivas¹¹.

Aos Municípios, com base no art. 156, I a IV, cabe o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre serviço de qualquer natureza; imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, além dos direitos reais sobre imóveis, salvo os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

A União, portanto, pode instituir qualquer outro imposto, desde que não invada o campo impositivo das outras pessoas políticas. O art. 153 da Constituição Federal defere a União os seguintes impostos: importação de produtos estrangeiros; exportação para o exterior, renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio; seguro, títulos ou valores mobiliários, propriedade territorial rural e grandes fortunas¹².

Verifica-se que o texto constitucional traça a regra matriz de incidência dos impostos, identificando os possíveis de serem instituídos por determinadas pessoas políticas, todavia estas somente podem instituir tributos sobre fatos verificados no território da ordem jurídica responsável pela sua edição.

7 Transação virtual e o ICMS

A Constituição Federal confere, em seu artigo 155, inciso II, competência aos Estados para a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação.

A incidência de ICMS nas operações via internet é assunto polêmico e controvertido nos tribunais brasileiros e tem gerado inúmeras discussões conflitantes entre si. Destaca-se o entendimento o majoritário, no Superior Tribunal de Justiça:

Processual Civil e Tributário. Art. 535 do CPC. Omissão. Ausência. ICMS. Provedores de internet. Conexão por meio de sistema de telecomunicação preexistente. Serviço de valor adicionado. Art. 61, § 1º, da Lei nº 9.472/97. Não incidência. 1. Não é omissa a regra que decide de forma fundamentada e suficiente os pontos suscitados,

11 CARRAZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. São Paulo, 1999, p. 311.

12 EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson /IOB, 2003, p. 106.

descabendo-se cogitar de negativa da prestação. 2. Não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. A atividade por eles desenvolvida consubstancia mero serviço de valor adicionado, uma vez que se utiliza da rede de telecomunicações, por meio de linha telefônica, para viabilizar o acesso do usuário final à internet. Súmula 334/STJ (enunciado pendente de publicação, Informativo nº 308). 3. Recurso especial provido em parte¹³.

Parte da doutrina defende que as transações virtuais são atividades de comunicação e, conseqüentemente, atraem a incidência do ICMS nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal e do artigo 2º. da Lei Complementar 87/96. Por outro lado, há aqueles que entendem que as transações virtuais são serviços de valor adicionado definido na Lei 9.472/97, o que revela ausência de razoabilidade na cobrança de ICMS sobre as mesmas.

Os serviços prestados pelos provedores de acesso a internet são considerados mero serviço de valor adicionado, porque utiliza a rede de telecomunicações, por meio de linha telefônica, conforme entendimento do STJ:

Tributário. Icms. Provedores de internet. Conexão por meio de sistema de telecomunicação preexistente. Serviço de valor adicionado. Art. 61, § 1º da Lei n.º 9.472/97. Não incidência. 1. Não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. A atividade por eles desenvolvida consubstancia mero serviço de valor adicionado, uma vez que se utiliza da rede de telecomunicações, por meio de linha telefônica, para viabilizar o acesso do usuário final à internet. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 2. Recurso especial provido¹⁴.

Por outro lado, confirmando a divergência jurisprudencial, os serviços prestados pelos provedores de acesso a internet são enquadrados como serviços de comunicação, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº. 87/96, o que determina a incidência do ICMS. É também nesse sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. Provedor da internet. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza

13 STJ – 2ª. Turma – REsp. nº. 738333/RS – Rel. Min. Castro Meira – j. em 27 fev. 2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 06 maio 2008.

14 STJ – 2ª. Turma – REsp. nº. 628046/MG – Rel. Min. Castro Meira – j. em 9 maio 2006. *Diário da Justiça da União*, 19 maio 2006, p. 199. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 6 maio 2008.

negocial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei complementar nº. 87/1996. Lei nº 9.472/1997¹⁵.

As transações virtuais estão sob o alcance do ICMS, pois constituem prestação remunerada de serviços, em que um usuário pode enviar ou acessar informações contidas em computadores localizados nas mais diversas partes do planeta, pode receber e transmitir mensagens, consultar bancos de dados, comunicar-se em tempo real com outras pessoas, o que caracteriza prestação onerosa de serviço de comunicação, hipótese descrita como fato gerador do ICMS nos termos do art. 2o, III, da Lei no 10.297/96¹⁶.

A aplicação do ICMS constitui um grande desafio quando se trata de produtos digitais. Torna-se indispensável determinar se as operações realizadas através de um site localizado em um Estado diferente do Estado onde se encontra o consumidor podem ser considerada ou não operações interestaduais. No caso do negócio virtual envolvendo empresa no exterior, temos que determinar se o bem digital recebido pelo meio eletrônico, ou uma operação de *download*, pode ser considerado uma importação, sujeitando-se o bem à tributação do ICMS como bem importado do exterior.

8 Regra matriz de incidência do ICMS

A Constituição Federal atribui aos Estados a competência para instituírem o ICMS, estabelecendo algumas regras para definição dos critérios da Regra Matriz de Incidência, como o critério espacial e o critério material. No entanto, norma que for editada pelos Estados que dispõem sobre o ICMS, deve atender ao limites descritos na Constituição Federal.

No antecedente da regra matriz de incidência encontram-se os elementos necessários para a configuração do fato que implica na incidência do ICMS. Nesse aspecto, o critério material indica uma ação que se torna fato passível de gerar uma obrigação tributária, sendo formada por verbo pessoal, como “auferir renda”, “prestar serviços” ou “realizar operação relativa à circulação de mercadoria”, mostra, também em que momento a ação deve acontecer para que haja a incidência do tributo. Já o critério espacial mostra em que coordenada de espaço a ação prevista no critério material deve acontecer para que haja a incidência do tributo¹⁷.

15STJ – 1ª. Turma – REsp. nº. 323358 – Rel. Min. José Delgado – j. em 21 jun. 2001. *Diário da Justiça da União*, 03 set 2001, p. 199. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 6 maio 2008.

16 BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1977, p. 258.

17 MARINHO, R. C. O. Imposto de bens do exterior, através do contrato de arrendamento mercantil: não incidência do ICMS. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 28 jun.2008.

A regra matriz de incidência é composta por um antecedente, formado por três elementos quais sejam: o critério material, espacial e temporal e por, um consequente, composto por dois critérios, o pessoal e quantitativo. Os critérios presentes no antecedente são formados por classes que indicam as notas que um acontecimento precisa ter para ser considerado fato jurídico tributário, que é o fato gerador. No consequente, os critérios são formados por classes que indicam os elementos que uma relação deve ter para ser considerada como relação jurídica tributária¹⁸.

A incidência de ICMS sobre determinado negócio jurídico só é possível quando há transferência da titularidade de um bem, ou seja, o ICMS só incide sobre os acontecimentos do mundo social quando se comprova a transferência dos direitos de propriedade de determinada mercadoria, dentro de um determinado espaço e tempo.

9 Critérios materiais do ICMS

O imposto sobre a circulação de mercadorias é o imposto que mais atrai preocupações da doutrina quando se trata de tributação dos bens digitais. Como se pode verificar do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, o ICMS não aponta expressamente o núcleo hipotético do imposto.

A estruturação do critério material do imposto depende da identificação da ação humana, a qual se mostre suficiente para indicar o núcleo do elemento material. A partir da identificação dessa ação, resultará o elemento mais importante para configurar a ocorrência do “fato típico”. O núcleo é formado por um verbo que exprime uma ação ou um estado seguido do seu complemento, por exemplo, “vender mercadoria”, “industrializar produtos”, “auferir renda”, dentre outros¹⁹.

Ao tratar da competência tributária e da estrutura da regra-matriz de incidência, o legislador constitucional desenhou exaustivamente as regras relativas a padrões de incidência, desenhando o arquétipo tributário; porém, é na Constituição Federal que se encontram as balizas do aspecto material.

10 Bens digitais e o ICMS

Nos negócios virtuais que envolvam o fornecimento de bens digitais, tais como fotografias, músicas, livros eletrônicos, dentre outros, podem ou não ocorrer à incidência do ICMS. As operações em comento são iniciadas e concluídas no

18 Idem.

19 CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 125.

âmbito da rede, sem remessa física, transitando exclusivamente no ambiente virtual em um espaço lógico.

Nesta situação, um negócio jurídico cujos objetos são os bens digitais, produzem funcionalidades predeterminadas; por não estarem aderidos a um suporte físico, transitam por ambientes de rede teleinformática, competindo ao legislador formular questões fundamentais para determinar a possibilidade de incidência ou não do ICMS sobre os bens digitais.

A circulação a que faz alusão a hipótese de incidência do ICMS é a circulação jurídica e não a circulação física ou econômica. Porém, se ocorrer à troca de titularidade sobre o bem, ocorrendo à mudança de patrimônio, quer seja pela compra e venda, quer seja pela troca, consignação, comodato, dentre outras formas, pode ocorrer à incidência do ICMS²⁰.

As transações realizadas no ambiente virtual são consideradas “operações mercantis” e os bens digitais “mercadorias”, pois o criador de um bem digital pode perfeitamente comunicar sua obra utilizando licença de uso, locação ou cessão de direitos, de foram que se transferem um ou mais direitos patrimoniais, sobre uma criação intelectual, assegurando a um terceiro a exploração econômica. Nesse sentido, quando a cessão for total incide o ICMS, pois há circulação de mercadoria²¹.

A circulação econômica de bens digitais é típica atividade de reprodução de obra protegidas pela Lei de direitos autorais. Na comunicação de um bem digital, de forma direta, pela internet, estão presentes os direitos do autor do *software*, como também o direito daquele que o transmite. No primeiro caso, os direitos do autor sobre a obra, no segundo caso, os direitos conexos sobre a transmissão²².

A Lei assegura ao criador de bens digitais, tais como programas de computador, o exercício e a exploração econômica dos direitos patrimoniais, não podendo ser considerados atos de comércio, e os negócios jurídicos de licenciamento não se submetem à categoria dos negócios previstos na classe de operações em que há hipótese de incidência do ICMS.

Verifica-se, assim, que, através do licenciamento, confere-se um direito de uso, mas não se aliena o direito sobre a propriedade do bem digital, não existindo ato mercantil, mas sim ato civil; desta forma, não se realizam, operações de circulação e, por conseguinte afasta qualquer ilação sobre eventual incidência de ICMS.

20 EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003, p. 154.

21 Idem p. 150-15.

22 CABRAL, Plínio. *A nova lei de direitos autorais*. 2. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1999, p. 204.

11 Transação virtual e o ISSQN

O serviço realizado pelos provedores, para alguns doutrinadores, é considerado serviço de comunicação sujeito ao ICMS; para outros, é prestação de serviço de valor adicionado, sujeito ao ISSQN. A doutrina majoritária proclama pela não incidência do ICMS por não identificar o fato gerador com o trabalho dos provedores do serviço de comunicação e sim com o serviço no qual se usa como apoio o serviço de telefonia.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no Art. 156, inciso III, da Constituição Federal, está estruturado em circunstâncias delimitadas em um determinado espaço, sendo do município a competência para sua instituição e para os serviços neles prestados. É necessário verificar se as atividades criadas no ambiente virtual integram o conceito de serviços que determina aqueles tributáveis, previstos na Lei Complementar n.º 56/87²³.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da incidência do ISSQN nos bens digitais:

Tributário. ICMS. ISS. Gravação e distribuição de filmes e videotapes. Fitas de videocassete. Não podem ser tributados pelo ICMS a gravação e distribuição de filmes e videotapes, inclusive fitas de videocassete, porquanto estão incluídas no item 63 da lista de serviços tributados pelo ISS, aprovada pela Lei Complementar n.º 56, de 15.12.87. Ofensa ao art. 82 do Decreto lei n2 406, de 1968, não caracterizada. Aplicação da Súmula n.º. 135 do STJ. Recurso especial não conhecido²⁴.

Diante da comercialização de bens através da internet, verifica-se que pode ocorrer a incidência do ISSQN. É um tributo de competência municipal, que incide sobre um determinado bem imaterial, tendo como fato gerador a prestação de serviço, realizada por uma determinada empresa ou um profissional autônomo e é recolhido sobre o preço do serviço realizado.

12 Regra matriz de incidência do ISSQN

A regra-matriz do ISSQN encontra-se descrito no Texto Constitucional, conforme o disposto no art. 156, III, definindo a competência dos municípios para a sua instituição.

23 EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003, p. 69-70.

24 STJ – 1ª. Turma – REsp. n.º. 40808-3/SP – Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro – j. em 01abr.1996 – Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em: 16 maio 2008.

A regra matriz de incidência do ISSQN é dividida em descritor, que é a hipótese, e o prescritor, que nada mais é do que a consequência. A hipótese diz respeito a um fato e a consequência determina os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar. Por conta disso, fala-se em descritor e prescritor, o primeiro designa o antecedente normativo e o segundo indica o seu consequente.

Nesse sentido, faz parte do descritor ou hipótese tributária, o critério material, o critério temporal e o critério espacial. Do prescritor, ou consequência tributária, faz parte o critério pessoal e o critério quantitativo. A conjunção dos indicativos acima descritos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária²⁵.

Transferindo-se tais premissas para o campo do ISSQN, teríamos a seguinte regra matriz de incidência tributária; 1º. Hipótese: critério material, prestação de serviço. Critério temporal, momento em que se dá por concluída a prestação do serviço. Critério espacial, município em que é efetivada a prestação do serviço. 2º. Consequência: critério pessoal, sujeito ativo: município onde é realizada a prestação do serviço; sujeito passivo: prestador do serviço. Critério quantitativo, base de cálculo: preço do serviço prestado. Alíquota sendo definida pela legislação municipal²⁶.

Os critérios que compõem a hipótese e a consequência da regra matriz de incidência tributária, critério material, temporal e espacial, estabelecem uma relação jurídica decorrente da realização da hipótese, composta por um critério pessoal, em que são identificados os sujeitos passivos e ativos da obrigação, e por um critério quantitativo, colhendo-se a base de cálculo e a alíquota para fixação do *quantum* será devido.

13 Critérios materiais do ISSQN

O critério material da regra-matriz de incidência do ISSQN, quanto à sua formação e funcionalidade, está descrito na Constituição Federal, art. 156. Com base no comando constitucional, é possível registrar a não indicação expressa pela Carta Magna do núcleo antecedente da regra matriz de incidência, onde deve figurar a conduta humana, que é a ação que constitui o núcleo da materialidade da hipótese de incidência do ISSQN.

No rol dos tributos descritos pela Constituição Federal, para os municípios está o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, despontando como

25 CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 342.

26 CASSIANO, A. Da não incidência do ISS sobre a atividade de franquias. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br>. Acesso em: 30 jun.2008.

instrumento de autonomia municipal. Desta forma a competência tributária dos municípios para tributar está delineada pela Constituição por um processo de exclusão, visto que são tributáveis pelos municípios os serviços não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados²⁷.

A não indicação expressa do verbo que demonstra a materialidade termina por permitir que o legislador competente para a instituição do produto construa ao seu “alvedrio” a feição que pretenda imprimir ao imposto. Limitado às condições constitucionais, poderá o legislador selecionar, na multiplicidade dos verbos indicadores a ação humana, aquele que irá compor o núcleo da hipótese de incidência, e assim conformar e seccionar na realidade os eventos que, prestigiados pela norma, determinarão a futura percussão tributária²⁸.

Desta forma, estando o verbo oculto não só se aplica a possibilidade do legislador a que foi adjudicada a competência tributária, como também, ao elegê-lo, terminará por circunscrever o universo possível dos agentes da ação consumada do fato jurídico eleito.

Os serviços a serem tributados deverão estar definidos em lei complementar. A determinação está expressa na própria norma atributiva da competência, cuja eficácia depende de uma norma que venha indicar, aqueles que poderão ser tributados pelo legislador municipal²⁹.

O elemento essencial da hipótese de incidência é a prestação de serviço, compreendendo um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer. Nestas obrigações, o objeto consiste em um ato ou serviço do devedor³⁰.

A materialidade da hipótese de incidência do ISSQN consiste na tributação da prestação de serviço como adimplemento de uma obrigação. Se a conduta de prestar serviço não é uma conduta devida juridicamente, não há fato imponible de ISSQN. Fato imponible é o fato jurídico de adimplir obrigação assumida e cuja prestação consiste em realizar atividade de serviço³¹.

Há possibilidade de se formular um conceito de serviço como uma “prestação de esforço humano a terceiros”, com conteúdo econômico e sem relação de emprego, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial compreendendo exclusivamente obrigações de fazer³².

O critério material da hipótese de incidência do ISSQN é a efetiva prestação de serviços, ressalvados os serviços sujeitos à competência dos Estados.

27 BORGES, J. S. M. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, 143.

28 EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003, p. 167-168.

29 ATALIBA, G. *Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 83.

30 EMERENCIO, Adelmo da Silva. op. cit., p. 170.

31 JUSTEN FILHO, M. *ISS na constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 86.

32 BARRETO, A. F. ISS: não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. *Repertório IOB de Jurisprudência*, São Paulo, n. 19, p. 580-583, out. 1999.

O critério espacial, por sua vez, é o local onde se situa o estabelecimento prestador do serviço ou, em algumas situações, o local da efetiva prestação do serviço.

14 Bens digitais e o ISSQN

Os bens digitais constituem-se em bens móveis sujeitos ao regime de direitos autorais e cuja fruição opera-se através de contratos de licença de uso, cessão de direitos ou excepcionalmente locação. Desta forma, quando alguém está legitimado através de um contrato numa dessas modalidades de negócio jurídico, utiliza as facilidades proporcionadas pela internet, executando operações *on line* em seu interesse, diverte-se operando um jogo, ou realiza pesquisas, certamente não estará a receber o adimplemento, por parte de outro sujeito da relação jurídica, de uma obrigação de fazer³³.

Os bens digitais, quando são objetos de cessão de uso ou em seus modos de fruição, não estão sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos municípios, por não caracterizarem prestação de serviço.

15 Considerações finais

O rápido crescimento das atividades comerciais através da internet vem criando uma infinidade de oportunidades, porém deveria preocupar as autoridades fiscais brasileiras, por ameaçar as formas tradicionais de tributação. O potencial de anonimato no ambiente virtual ocasiona diversos problemas jurídicos, inclusive no direito tributário.

As operações eletrônicas representam grande desafio às fazendas públicas, consideradas por uma significativa “erosão de receita tributária”, pois a legislação brasileira atual relativa a impostos ainda não alcançam tal fenômeno. Por conta disso, as operações comerciais realizadas no ciberespaço deve atender, necessariamente, aos critérios de equidade interpessoal e internacional, eficiência econômica, neutralidade competitiva, além de eficácia fiscal.

Os serviços de conexão à internet por linha telefônica, realizados pelos provedores de acesso, não constitui serviços de comunicação e, sim, um serviço de valor adicionado a um serviço de telecomunicação, não incidindo, sobre ele, portanto, o ICMS.

Todavia, os serviços de conexão a internet através de outros equipamentos e sistemas, fornecidos e administrados pelo provedor de acesso, poderão configurar serviço de comunicação para fins de incidência de ICMS. Em relação ao ISSQN,

33 EMERENCIO, A. S. op. cit., p. 172.

o serviço de conexão à internet é tributável, sendo necessário, portanto, incluí-lo na lista taxativa anexa a Lei Complementar n. 116/2003.

Vale destacar que nem a doutrina nem a jurisprudência chegam a uma conclusão unânime, isso porque se trata de tema bastante recente que ainda não possui uma sistematização adequada. Merece, no entanto, uma atenção especial dos estudiosos do Direito a fim de propiciar a evolução dessa teoria e dos ordenamentos tributários para adaptá-los às peculiaridades do comércio eletrônico, sem a necessidade de criar qualquer tributo novo e exclusivo.

Referências

- ASENSIO, P. A. M. *Derecho privado de internet*. Madri: Civitas, 2001.
- ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1995.
- _____. *Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971.
- _____. *Lei complementar*. *Revista de direito tributário*. São Paulo, 1978, n. 6.
- BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense. 9 ed., 1977.
- BAPTISTA, M. C. *ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BORGES, J. S. M. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.
- BARRETO, A. F. ISS: não incidência sobre cessão de espaço em bem imóvel. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo, n. 19 out.1999.
- BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, P. B. *Direito tributário: fundamentos jurídicos de incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. *Curso de direito tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Curso de direito tributário*. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CABRAL, P. *A nova lei de direitos autorais*. 2 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1999.
- COVAS, S. O contrato no ambiente virtual: contratação por meio de informática. In: *Revista de direito bancário e do mercado de capitais*. São Paulo. Revista dos Tribunais: 1999, v. 5.
- CHIESA, C. *A competência tributária do Estado Brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- DALLARI, D A. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva. 22. ed., 2001.

- DINIZ, D. M. *Documentos eletrônicos, assinaturas digitais: da qualificação jurídica dos arquivos digitais como documentos*. São Paulo: LTr, 1999.
- EMERENCIO, A. S. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: Thomson IOB, 2003.
- FERRAZ JUNIOR, T. S. Competência municipal. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, v. 14. n. 54, 1990.
- GRUPENMACHER, B. T. *Tratado internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GRECO, M. A. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- ICHIHARA, Y. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- JUSTEN FILHO, M. *ISS na constituição*. São Paulo: RT, 1985.
- LANARI, F. V. *A tributação do comércio eletrônico*. São Paulo: Del Rey, 2005.
- LAWAND, J. J. *Teoria geral dos contratos eletrônicos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
- LIMA MARQUES, C. *Comércio eletrônico e a proteção do consumidor: um estudo dos negócios jurídicos de consumo no comércio eletrônico*. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2004.
- MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MANSO, E. V. *Direito autoral*. São Paulo: José Bushatsky, 1980, p. 41.
- MELO J. E. S. *Aspecto teóricos e práticos do ISS*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 31.
- SANTI, E. M. D. *Curso de Direito Tributário e de finanças Públicas*. Editora Saraiva. 2008.
- SANTOS, A. C. B. Direito eletrônico. *Revista Jurídica Consulex*. Brasília, set. 2006, v. 232.
- SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SOSA, R. B. *Comentários à lei aduaneira*. São Paulo: Aduaneira, 1995.

Artigo recebido em 27/09/2009

Aceito para publicação em 08/02/2010