



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

HELDER SANTOS FERREIRA

**COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE BENS DIGITAIS**

Florianópolis

2017

HELDER SANTOS FERREIRA

**COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE BENS DIGITAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito, da Universidade do Sul de Santa
Catarina, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Tânia Maria Françosi Santhias, Msc

Florianópolis

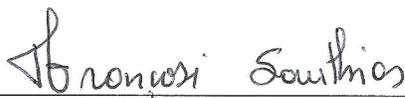
2017

HELDER SANTOS FERREIRA

**COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO: HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
DO ICMS SOBRE BENS DIGITAIS**

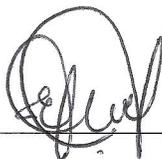
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, 05 de Julho de 2017.



Prof. e orientador Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. Eliane L. E. de Souza, Esp.

Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. Fátima Kamel A. D. A. Mustafa, Esp.

Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE BENS DIGITAIS

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e a Orientadora de todo e qualquer reflexo acerca deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Florianópolis, 19 de junho de 2017.



HELDER SANTOS FERREIRA

Dedico esta monografia a minha família,
em especial, aos meus pais: **Carmem e
Edvaldo.**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço aos meus pais pelo dom da vida e por todas as maravilhas que propiciaram que eu experimentasse, aos meus irmãos que me fizeram compreender o sentido mais pleno que a palavra família pode representar. Hoje, esta palavra significa aconchego, fortaleza e segurança porque, em diferentes momentos, vocês representaram isto em minha vida. A vocês, minha gratidão eterna.

A minha família de Florianópolis (meus amigos), em especial, ao Doutor Ademir que, pacientemente, revisou integralmente este texto. Sem o apoio, o incentivo e a presença (mesmo na ausência) de cada um de vocês, teria sido muito difícil terminar esta empreitada.

À Professora Tânia, minha orientadora. Obrigado pela confiança depositada e por todo o companheirismo experimentado ao longo desta caminhada. Pouquíssimas pessoas têm a capacidade de lançar-se com sensibilidade e ternura com a qual acolheu o teu orientando. É isto tudo que te torna única e especial.

Aos Professores que compuseram a Banca Examinadora deste trabalho, pelas suas críticas, comentários e diálogo qualificado, os quais puderam me auxiliar nos ajustes ao texto “definitivo”. Agradeço, ainda, a todos os professores da Unisul, com os quais tive o privilégio de aprender sobre o Direito, cujas contribuições, de variadas formas, foram decisivas para minha formação acadêmica.

Divido com todos vocês este momento da conclusão do curso de Direito, até mesmo porque, sem vocês seria absolutamente impossível chegar até aqui. Muito obrigado!

**“O homem é uma corda, atada entre o
animal e o além do homem...”**

(NIETZSCHE, Assim Falou Zaratustra, p. 13).

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso adentra nas controvérsias jurídico-tributárias concernentes ao tema comércio eletrônico e tributação, discutindo a hipótese de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre bens digitais. O objetivo geral consiste em analisar a natureza e as características das operações realizadas pela internet através do comércio eletrônico de conteúdos digitais ou bens digitais por *download*, de modo a estabelecer parâmetros para uma proposta de tributação. Quanto à metodologia, trata-se de pesquisa bibliográfica, com utilização de doutrina, jurisprudência e legislação que contemplam a temática em estudo, se embasando em uma abordagem dedutiva. O referencial teórico aborda noções gerais sobre a internet, questões tributárias no âmbito da rede de computadores, a atividade dos provedores de acesso e não incidência do ICMS, bem como algumas considerações sobre conteúdo digital e *download* e aspectos específicos sobre comércio eletrônico e ICMS. Com isso, chega-se a vislumbrar um parâmetro de análise tributária que pudesse se adequar à hipótese de incidência do ICMS sobre conteúdos digitais, pautado pelo conceito de mercadoria e em sua circulação nas operações efetuadas mediante *download*, onde inexistente circulação física de produto.

Palavras-chave: Tributação. Internet. Comércio Eletrônico. ICMS. Bens digitais.

LISTA DE SIGLAS

AgR – Agravo Regimental

Art. – Artigo

B2B – *Business to business* (de empresa para empresa)

B2C – *Business to consumer* (de empresa para consumidor)

C2C – *Consumer to consumer* (de consumidor para consumidor)

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

RE – Recurso Extraordinário

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
2	NOÇÕES TRIBUTÁRIAS	14
2.1	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	15
2.2	LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	16
2.2.1	Princípios constitucionais tributários	19
2.2.1.1	Princípio da legalidade	20
2.2.1.2	Princípio da não cumulatividade	22
2.2.1.3	Princípio da seletividade	24
2.2.2	Imunidades Tributárias	25
2.2.2.1	Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão	26
2.2.2.2	Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais	29
3	INTERNET E COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)	32
3.1	A INTERNET	32
3.1.1	Noções gerais	32
3.1.2	Breve consideração acerca da questão tributária na internet	33
3.1.2.1	Atividade dos provedores de acesso à internet e a não-incidência do ICMS	34
3.2	CONTEÚDO DIGITAL OU BENS DIGITAIS	37
3.2.1	Download de bens digitais (ou de conteúdo digital)	38
3.2.2	Tratamento jurídico de bens digitais	39
3.3	COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)	43
3.3.1	Operações de E-Commerce	43
4	ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO	47
4.1	ICMS	47
4.1.1	Noções gerais sobre o âmbito de incidência	47
4.1.2	Considerações sobre a noção de mercadoria para a incidência do ICMS	48
4.2	IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS	50
4.2.1	Comércio eletrônico de bens tangíveis	50

4.2.1.1 Comércio eletrônico indireto nos Estados produtores e consumidores: aspectos gerais	51
4.2.2 Comércio eletrônico de bens intangíveis	54
4.2.2.1 Hipótese de incidência do ICMS ao comércio eletrônico direto	56
5 CONCLUSÃO	64
REFERÊNCIAS.....	67

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como tema comércio eletrônico (*e-commerce*) e tributação no que se refere à hipótese de incidência do ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – sobre bens digitais (conteúdos digitais), tendo em vista as limitações e possibilidades ao poder do Estado em tributar.

A pesquisa analisa a comercialização eletrônica de conteúdos digitais ou bens digitais via *download* disponibilizados pela internet, tendo por objetivo verificar se teria natureza jurídica de operação mercantil para que, então, possa ser configurada uma hipótese de incidência que enseje tributação por ICMS, de acordo com os parâmetros normativos e jurisprudenciais aplicados atualmente ao sistema tributário nacional.

A escolha da temática justifica-se pela controvérsia jurídico-tributária que paira sobre as operações mercantis que envolvam comércio eletrônico e tributação quando relacionados à venda direta de conteúdo digital via *download*. Leva em conta a ausência de amparo normativo e consolidação jurisprudencial, especialmente no que tange aos conceitos em apreço, sob os aspectos da hipótese de incidência tributária do ICMS e do embasamento teórico para novos desafios jurídicos e tributários que tendem a surgir com o crescente avanço tecnológico.

Trata-se de pesquisa bibliográfica, cuja estrutura do trabalho é composta por cinco capítulos, nos quais empregou-se doutrina, jurisprudência e legislação que contemplam a temática do estudo. Utilizou-se a abordagem dedutiva, partindo-se de conceitos gerais que norteiam a matéria proposta, para que posteriormente sejam aprofundados os aspectos pertinentes à problemática sugerida.

No segundo capítulo, denominado por Noções tributárias, são abordados o sistema constitucional tributário, as limitações ao poder de tributar, os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias, mais especificamente as imunidades dos livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão e dos fonogramas e videogramas musicais.

No terceiro capítulo, designado como Internet e comércio eletrônico (*e-commerce*), inicialmente são apresentadas noções gerais sobre a internet. A seguir, realiza-se breve consideração acerca da questão tributária na internet, que evidencia

a atividade dos provedores de acesso à internet e a não-incidência do ICMS. Já na subseção seguinte, destacam-se alguns aspectos gerais sobre conteúdo digital através de *download*, bem como o tratamento jurídico de bens digitais. Por fim, apresentam-se considerações sobre o comércio eletrônico (*e-commerce*).

Intitulado ICMS no comércio eletrônico, o quarto capítulo, aborda alguns aspectos sobre o âmbito de incidência e a noção de mercadoria para a incidência do ICMS. Além disso, se dedica às implicações tributárias no comércio eletrônico de bens tangíveis, referindo-se aos aspectos gerais do comércio eletrônico indireto nos Estados produtores e consumidores, bem como ao comércio eletrônico de bens intangíveis para relacioná-lo à hipótese de incidência do ICMS ao comércio eletrônico direto.

No quinto capítulo é apresentada a conclusão atinente ao estudo delineado, tendo em vista o objetivo e a metodologia aplicada.

Desse modo, ao longo da estrutura apresentada neste trabalho monográfico, foram elencados conceitos e noções de cunho jurídico de modo a subsidiar análises dos aspectos propostos na problemática levantada, de maneira a abarcar a hipótese de incidência tributária no comércio eletrônico, no que tange ao ICMS, nas operações envolvendo a disponibilização de conteúdo digital ou bens digitais para a venda direta via *download*.

2 NOÇÕES TRIBUTÁRIAS

Dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos (COSTA, 2016, p. 31). O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas (SABBAG, 2015, p. 44).

A instituição de tributos é atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei, sentido formal e material (art. 150, I, CRFB/1988¹). Já a arrecadação e fiscalização tributárias constituem competências administrativas e, portanto, passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado (art. 8º, CTN²) (COSTA, 2016, p. 31).

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação constitui autêntico poder-dever, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção de recursos necessários ao desempenho de suas atividades. A prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos (COSTA, 2016, p. 31). Por isso, Eduardo Sabbag (2015, p. 46) compreende que “o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos”.

As relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a bipolaridade, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público; de outro, a liberdade individual. Sendo assim, ao direito estatal de tributar corresponde um dever dos particulares de arcar com o ônus de serem tributados, o que lhes viabiliza o exercício de outros direitos (COSTA, 2016, p. 32).

¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

² Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído (BRASIL, 1966).

Não obstante a isso, Paulo de Barros Carvalho (2017, p. 16) menciona que, “o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Ao tratar das considerações gerais sobre o sistema constitucional tributário, verifica-se que a tributação é uma atividade abrangente não apenas da instituição de tributos, mas também da sua arrecadação e da fiscalização de seu recolhimento, estas últimas tarefas eminentemente administrativas. Ao tratar do sistema constitucional tributário, importa sublinhar o que se deva entender por sistema. Sistema é a reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam (CARRAZZA, 2013, p. 43 - 44).

Assim, por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência (COSTA, 2016, p. 59).

No Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos países, é a Constituição que aponta as regras-matrizes de incidência tributária, isto é, as situações fáticas que poderão ser apreendidas pelo legislador infraconstitucional para a instituição de tributos. Vale dizer, a lei somente poderá contemplar fatos que se encontrem dentro da moldura constitucionalmente traçada para esse fim, o que representa sensível limitação à eleição de situações a ser efetuada pelo legislador (COSTA, 2016, p. 60).

A Constituição não cria os tributos, mas, indubitavelmente, autoriza a sua instituição dentro de parâmetros objetivos por ela consignados. Em relação aos impostos, traça hipóteses específicas, todas pertinentes a fatos de caráter econômico, tais como auferir renda e proventos de qualquer natureza, ser

proprietário de imóvel urbano e prestar serviços de qualquer natureza (COSTA, 2016, p. 60).

A competência tributária consiste na aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, e a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a peculiaridade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal. A Constituição dita, portanto, o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios (COSTA, 2016, p. 60 - 61).

Por fim, trata de prescrever limitações ao poder de tributar, vale dizer, as contenções ao exercício dessa atividade estatal. Essas limitações são traduzidas, essencialmente, na definição de princípios e imunidades. Os princípios constituem os vetores, e podem ser definidos como as normas fundantes de um sistema, cujos forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração ensejam o amplo alcance de seus efeitos, orientando a interpretação e a aplicação de outras normas. Outras expressivas limitações constitucionais ao poder de tributar são as exonerações qualificadas como imunidades. Uma vez efetuada a opção política de se definir a competência tributária em nível constitucional, tem-se, como consequência, a previsão de exonerações fiscais consideradas mais relevantes nesse mesmo nível. Essas limitações representam diretrizes negativas, porquanto negam a competência tributária nas hipóteses delineadas constitucionalmente (COSTA, 2016, p. 61 - 62).

2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

No presente tópico são abordadas, através da análise constitucional, principiológica e doutrinária, algumas considerações para a compreensão das limitações ao poder de tributar.

Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante do art. 150 da CRFB/1988, traz princípios e regras,

conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema (PULSEN, 2017, p. 68).

No art. 150 da CRFB/1988 há garantias que constituem inequivocamente regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia, a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão. De outro lado, há princípios que não constam expressamente do art. 150, como o da segurança jurídica em matéria tributária, o qual tem de ser construído por dedução do princípio do Estado de direito e por indução a partir das regras de legalidade, de irretroatividade e de anterioridade, bem como, dentre outros elementos, das referências à decadência e à prescrição. Outros princípios não constam do art. 150, mas têm suporte expresso em outro dispositivo, como é o caso do princípio da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal (PULSEN, 2017, p. 69).

Para Regina Costa, o poder de tributar abrange um conjunto de princípios e normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária.

A expressão limitações constitucionais ao poder de tributar é abrangente do conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária. Por isso, as limitações à competência tributária são traduzidas na repartição de competências tributárias, bem como na indicação de princípios e imunidade (COSTA, 2016, p. 76).

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna (SABBAG, 2015, p. 62).

Tal situação decorre do fato de que um Estado Democrático de Direito não pode exercer o poder de tributação arbitrariamente, sem levar em consideração os princípios constitucionais tributários e os direitos fundamentais que regem o ordenamento pátrio. Sendo assim, “a natureza jurídica das limitações constitucionais ao poder de tributar é de garantia constitucional” (CARNEIRO, 2012, p. 368).

Conquanto a expressão poder de tributar pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O poder de

tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade (SABBAG, 2015, p. 64).

Por sua vez, Luciano Amaro apresenta o poder de tributar como limitação da competência tributária dos entes políticos.

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como obstáculos ou vedações ao exercício da competência tributária, ou supressão dessa competência (AMARO, 2016, p. 129).

Em outras palavras, a outorga de competência tributária aos entes federados, de acordo com suas aptidões, traz à tona a necessidade de demarcação das áreas de atuação de um deles. Com a partilha de competência tributária, a Carta Magna fixa balizamentos que resguardam valores por ela reputados, com foco especial aos direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam tais balizamentos da competência tributária corresponde às limitações do poder de tributar (AMARO, 2016, p. 128).

Conforme cita Andrade Filho, o poder de tributar é delimitado por normas tributárias enquanto condicionante da legalidade.

O poder de tributar é delimitado por uma série de importantes princípios. Eles regem a atividade legislativa e de aplicação das normas tributárias na medida em que a observância deles é condição de legalidade das normas ditas por leis complementares e ordinárias, tratados, medidas provisórias, e, enfim, por todo ato normativo de caráter geral (ANDRADE FILHO, 2014, p. 3)

Importante frisar que apesar do art. 150 e seguintes da CRFB/1988 apresentarem a limitação ao poder de tributar através dos princípios constitucionais e imunidades tributárias, estes elementos são institutos jurídicos diversos entre si. Ainda que certos princípios expressos façam brotar ou rebrotar imunidades implícitas, nem todo princípio conduz a uma imunidade, como é o caso dos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Ou seja, os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias; já as imunidades

expressam o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações por expressa determinação constitucional (COELHO, 2006, p. 171).

Nesse sentido, afirma-se que “os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional”, uma vez que a ampla diversidade de imunidades tributárias expostas fora da seção das “Limitações do Poder de Tributar” da Carta Magna, como em normas esparsas, incorre na ausência de vinculação obrigatória da limitação ao poder de tributar aos enunciados constitucionais, dando, assim, abertura para atuação de outros tipos normativos que também podem vir a balizar o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos (AMARO, 2016, p. 128). Portanto, as limitações ao poder de tributar encontram-se instituídos e delimitados por princípios constitucionais que regem a ordem tributária, dentre os quais os princípios da legalidade, não-cumulatividade e seletividade.

2.2.1 Princípios constitucionais tributários

O sistema normativo pátrio é baseado em princípios constitucionais que apontam diretrizes de valores que a sociedade persegue, permitindo que as normas instituídas sejam instrumentos de realização dos valores sociais, de modo que o ordenamento tributário, como componente do sistema normativo nacional, também possui princípios diretrizes para instituição de normativas, os quais orientam expressivamente as limitações ao poder de tributar, sendo que determinados princípios agregam maior impactabilidade diante dos preceitos a serem seguidos, de maneira a formular uma cadeia hereditária entre tais (AMARO, 2016, p. 190).

Nos dizeres de Andrade Filho, os princípios fornecem os critérios sintáticos das regras no ordenamento jurídico, pois ao fazer parte do sistema jurídico estabelece relações de dedução e fundamentação.

Ao mesmo tempo em que ditam as diretrizes semânticas das regras, os princípios fornecem os critérios sintáticos de inserção e manutenção dessas mesmas regras na ordem jurídica. Os princípios, como elementos que constituem a estrutura sintática do ordenamento jurídico, atuam com função diretiva, o que requer que regras que visem a concretizá-los tenham a formulação linguística apropriada a integrar um sistema de signos construído sintaticamente e estabelecer relações de dedução e fundamentação com outras regras e, desta maneira, com demais signos do

sistema, e formar um contexto que seja sintaticamente significativo (ANDRADE FILHO, 2014, p. 2).

Sendo assim, serão abordados os princípios constitucionais que não apenas embasam, mas também subordinam o ordenamento tributário nacional, dentre os quais o princípio da legalidade, não-cumulatividade, e seletividade, de maneira a proporcionar a compreensão da temática proposta.

2.2.1.1 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade apresenta-se através do art. 150, I, da CRFB/1988, que determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, sendo que o sentido desse princípio é exigir que todos os elementos necessários a determinar a relação jurídica tributária, ou, mais exatamente, todos os elementos da obrigação tributária principal, residam expressamente na lei (CARVALHO, 2013, p. 85).

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei (CARVALHO, P., 2017, p. 180).

Hugo de Brito Machado (2016, p. 35) assegura, com propriedade, que, “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

Por sua vez, Luciano Amaro menciona que o princípio da legalidade tributária orienta todos os aspectos relevantes para que se possa determinar quem irá pagar tributo.

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei

e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público (AMARO, 2016, p. 134).

Nota-se que o princípio da legalidade possui intrínseca relação com o princípio da segurança jurídica, o qual determina que as normas possuam densidade semântica suficiente para estabelecer de maneira clara o que é permitido, o que é proibido e o que é obrigatório fazer. E, caso não seja possível estabelecer uma linguagem inequívoca, é necessário que haja clareza suficiente na norma para evitar o arbítrio (ANDRADE FILHO, 2014, p. 5).

Nesse sentido, há que se considerar o fato de que a autoridade administrativa não possui o poder de decidir se o tributo é ou não devido ou o quanto é devido, posto que a obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento de tal obrigação (AMARO, 2016, p. 134).

O referido princípio é, por um lado, instrumento de proteção e conformação da liberdade e, por outro lado, de freio ao arbítrio estatal e à intervenção não autorizada em sua esfera particular. Sendo que em sua base habita a ideia de tributação consentida, posto que ela resta legitimada quando decorrente de lei votada e aprovada pelos representantes dos próprios cidadãos (ANDRADE FILHO, 2014, p. 5).

E ainda, de acordo com Andrade Filho, nos Estados Democráticos de Direito onde impera o princípio da legalidade, o direito positivo deve ser bastante e suficiente para cumprir as funções primordiais de ordenação e motivação das condutas das pessoas.

Em resumo, as normas tributárias, assim como as normas penais, e de resto todas as normas que estabelecem restrições a direitos e garantias fundamentais, não podem ter indeterminação semântica tal que deixe ao arbítrio do Estado estabelecer, de forma casuística, o que pode, o que não pode e o que deve ser feito. De fato, nos Estados Democráticos de Direito onde impera o princípio da legalidade, o direito positivo deve ser bastante e suficiente para cumprir as funções primordiais de ordenação e motivação das condutas das pessoas. Isso equivale dizer que nas leis e atos normativos as palavras devem refletir, com relativa precisão, aquilo que pode, deve ou que é permitido ser feito, e indicar a consequência de sua inobservância (ANDRADE FILHO, 2014, p. 5).

O princípio da legalidade exige, outrossim, que a lei descreva rigorosamente os procedimentos a serem adotados pela Fazenda Pública para o

lançamento do tributo, bem como as medidas que deve tomar para seu recolhimento e fiscalização. Em função do princípio da legalidade, as autoridades fazendárias têm o dever de lançar e arrecadar os tributos somente na medida e nos casos previstos nas leis. Apenas à lei está reservado interferir na liberdade, na propriedade e nos demais direitos dos contribuintes, bem como impor-lhes deveres, exigindo-lhes um fazer concreto, um suportar ou um omitir (CARRAZZA, 2013, p. 292 e 294). Dessa maneira, verifica-se que princípio da legalidade é relevante instrumento de segurança jurídica para as instituições normativas tributárias, em virtude de os preceitos constitucionais orientar o Estado Democrático de Direito.

2.2.1.2 Princípio da não cumulatividade

O ICMS deve necessariamente sujeitar-se ao princípio da não cumulatividade, que, tendo sido considerado, pela Constituição, um dos traços característicos deste tributo, não pode ter seu alcance nem diminuído nem, muito menos, anulado por normas infraconstitucionais (CARRAZZA, 2011, p. 381).

O princípio da não-cumulatividade, aplicável somente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), propicia ao sujeito passivo da obrigação tributária o direito ao crédito escritural pela entrada de matéria-prima ou mercadoria, quantia que será abatida pelas saídas, evitando ocorrência de inflação tributária (CASTRO, 2008, p. 43).

No caso em questão, frisa-se a ação do princípio da não cumulatividade relativo ao ICMS, que é estruturado através do art. 155, § 2º, da Carta Magna, o qual aduz em sua redação que “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa a circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo Estado ou Distrito Federal”.

O entendimento de Osvaldo Santos de Carvalho (2013, p. 127) contribui para compreender que “por meio de um enunciado constitucional que impõe a não cumulatividade do ICMS, com objetivo de oferecer fruição à pretendida neutralidade tributária quanto ao modo de organização produtiva (...)”.

Importante salientar que o princípio da não cumulatividade em nada tem a ver com a denominada bitributação, vedada pelo direito positivo tributário, a qual não

permite incidência de tributos diversos sobre um mesmo fato jurídico por diferentes entes tributantes. Assim como não se trata do chamado *bis in idem*, o qual pressupõe a incidência tributária sobre um mesmo fato jurídico a partir do mesmo sujeito ativo de obrigação tributária (CARVALHO, 2013, p. 128).

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto (SABBAG, 2015, p. 162).

Conforme apresentam Melo e Lippo, há que se considerar que o princípio da não cumulatividade tributária é necessário não só para disciplinar a instituição de tributos, como também para a apuração do montante do imposto em cada operação comercial realizada.

A não cumulatividade tributária, de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituído e permeado de forte conteúdo axiológico. Foi a partir da vontade do povo brasileiro que o legislador constituinte encontrou os argumentos necessários para disciplinar a instituição de tributos cuja característica essencial para apuração do *quantum debeatur* deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em dado período. Ou seja, esse princípio constitucional deve necessariamente ser observado à luz do Direito, não resta dúvida (MELO; LIPPO, 2008, p. 100).

Nesse sentido a lição lapidar de Roque Antônio Carrazza (2011, p. 384) ao mencionar que “o ICMS não será cumulativo simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores”.

Diante de tal panorama, pode-se considerar que o princípio da não cumulatividade é elemento configurador da estrutura básica do sistema tributário nacional, de maneira a orientar o legislador ordinário ao instituir a regra-matriz de incidência dos tributos a ele sujeitos, como no caso do ICMS, distando, assim, de ser mera recomendação do legislador constituinte para fins de orientação das entidades tributantes (CARVALHO, 2013, p. 75).

Percebe-se, destarte, que a não cumulatividade do ICMS só pode ser corretamente compreendida segundo critérios estabelecidos na Constituição Federal. Ou seja, é nos efeitos jurídicos da compensação determinada pela Carta Magna, que se encontra a essência do princípio da não cumulatividade do ICMS.

2.2.1.3 Princípio da seletividade

O princípio da seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, § 1º, CRFB/1988. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social (SABBAG, 2015, 517 – 518).

O princípio da seletividade³ é aplicado especificamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Em razão da temática sugerida, serão abordados os aspectos pertinentes ao princípio da seletividade diante do ICMS, que se encontra fundamentado no art. 155, § 2º, III, da Carta Magna, o qual aduz que o esse imposto “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (BRASIL, 1988).

Nota-se que o princípio da seletividade “visa assegurar avançada técnica fiscal de incidência tributária, permitindo à administração aplicar alíquotas inversamente proporcionais à essencialidade dos produtos” (DENARI, 2008, p. 67).

³ “Seletivo é o imposto que tem alíquota diferente para cada tipo de objeto de sua incidência, seja renda, uma operação ou um produto. Com ele, busca-se, além da arrecadação, uma alteração na atividade econômica, estimulando, ou desestimulando, seja a atividade produtiva, seja o consumo” (MACHADO, 2003, p. 262).

Ainda, conforme José Eduardo Soares de Melo (2004, p. 279), “a essencialidade consiste na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes produtos, mercadorias e serviços, traduzidos basicamente em alíquotas descoincidentes”.

Dentre as técnicas para a tributação conforme a capacidade contributiva de cada pessoa está a previsão de alíquotas conforme a natureza ou a finalidade dos bens, produtos ou mercadorias. A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva (SABBAG, 2015, p. 159 – 161).

2.2.2 Imunidades Tributárias

Outras expressivas limitações constitucionais ao poder de tributar são as exonerações qualificadas como imunidades. Uma vez efetuada a opção política de se definir a competência tributária em nível constitucional, tem-se como consequência, a previsão de exonerações fiscais consideradas mais relevantes nesse mesmo nível. (COSTA, 2016, p. 104).

Imunidade refere-se à norma constitucional impeditiva da existência de competência tributária em relação a certas pessoas, situações ou bens. Já isenção diz respeito à norma infraconstitucional impeditiva da atuação tributária (PÍTICA, 2009, p. 146).

Com efeito, para verificar se os conteúdos digitais comercializados por meio da internet seriam albergados pela imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, *e*, da Constituição Federal, é necessário analisar a amplitude desta norma constitucional.

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (BRASIL, 1988).

Com feito, as imunidades comparecem como importantes instrumentos à disposição do Constituinte para implementar, no quadrante da tributação, os valores mais caros à sociedade. É verdade que toda construção normativa se justifica por esse intento, mas é no setor das imunidades que se faz sentir de maneira mais contundente (CARVALHO, P., 2017, p. 210).

2.2.2.1 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão

O art. 150, VI, d, da CRFB/1988 outorga imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. O STF afirma que essa imunidade “tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação” (STF, Segunda Turma, rel. Mina. ELLEN GRACIE, RE 221.239, 2004).

A referência ao papel teve por finalidade ampliar o âmbito da imunidade, de modo que envolva o que é normalmente o seu maior insumo. Não há que se entender tal referência como excludente dos livros, jornais e periódicos em meio magnético ou eletrônico. Impõe-se que se considerem os direitos fundamentais a que a Constituição visa proteger com a norma em questão. Vem sendo reconhecida a imunidade de livros em *CD-ROM*, o mesmo devendo acontecer com os livros e as revistas eletrônicas acessíveis pela internet: *e-books* (PAULSEN, 2017, p. 118).

A imunidade diz respeito aos livros, jornais e periódicos. Poder-se-ia entender que afastaria a competência para exigência de tributos que dissessem com sua produção, distribuição e comercialização, abrangendo a composição, impressão, distribuição e venda de tais veículos do pensamento, tocando, pois, o ISSQN, IPI e ICMS (PAULSEN, 2017, p. 118).

O STF chegou a se manifestar no sentido de que o livro não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, havendo, ainda, decisão no sentido de que a imunidade alcança a distribuição. De outro lado, porém,

pronunciou-se no sentido de que a imunidade não aproveita a composição gráfica e que “os serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos não são abrangidos pela imunidade tributária estabelecida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal”.

Ementa: Tributário. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. art. 150, VI, d, da cf. Imunidade Tributária. Serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos. Abrangência. Impossibilidade. Precedentes. Revogação de lei municipal por decreto. Análise. Óbice da súmula 280/STF (STF, Segunda Turma, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, RE 568454 AgR, jun. 2013b).

Quanto aos insumos, estão abrangidos pela imunidade o papel e assimiláveis: papel para impressão, papel fotográfico, papel telefoto e outros tipos de papel. Por isso, STF firmou o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da CRFB/1988 deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance se estende, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel.

A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos (STF, Primeira Turma, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, RE 504615 AgR, 2011).

Entendeu o STF que “a pretensão de estender a garantia constitucional da imunidade tributária, em infinito regresso, de modo a abarcar os insumos empregados na fabricação do papel, não encontra guarida na jurisprudência” (STF, RE 848696 AgR, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, ago. 2016). Por isso, O STF chegou a editar a Súmula 657: “A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CRFB/1988 abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Em suma, o STF entendeu que a imunidade de que trata o art. 150, VI, 'd', da CRFB/1988 alcança o livro digital (*e-book*).

A imunidade de que trata o art. 150, VI, 'd', da CF alcança o livro digital (*e-book*). De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais da atualidade, sejam em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do 'papel', numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros. Nesse contexto moderno, portanto, a teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (*e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente equipados com funcionalidades acessórias ou

rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e tamanho da fonte e outros. Apesar de não se confundirem com os livros digitais propriamente ditos, esses aparelhos funcionam como o papel dos livros tradicionais impressos, e o propósito seria justamente mimetizá-lo. Estão enquadrados, portanto, no conceito de suporte abrangido pela norma imunizante. Entretanto, esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphones e laptops, os quais são muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. No caso concreto, o *CD-Rom* é apenas um corpo mecânico ou suporte e aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro, ambos abarcados pela imunidade do citado dispositivo constitucional." (RE 330817, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgamento em 20.9.2012).

Assim, observa-se que embora o legislador constituinte tenha sido silente quando o assunto é venda de livros digitais no texto da Lei Maior, a doutrina já assentou entendimento no sentido de garantir imunização ampla, sendo uma das finalidades da norma constitucional a preservação da transmissão do conhecimento, independente de sua forma, matéria esta que ainda será analisada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 330817 (NOSSA GOBBI, 2013).

Ademais, vem assentando que não estão abrangidos a tinta especial para jornal, máquinas e aparelhos utilizados por empresa jornalística. Mas existe julgado do STF em sentido contrário, sustentando que "a imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva".

Ementa: CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – "LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO" – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva (STF, Primeira Turma, rel. p/Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, RE 202149, 2011).

A partir de uma interpretação literal, pode-se chegar à conclusão de que a venda de conteúdos digitais não seria beneficiada pela imunidade a que se refere a norma acima transcrita. Assim sendo, a imunidade conferida às publicações deve ser entendida como instrumento à consecução de fim: o de garantir a liberdade de expressão, de pensamento e de sua manifestação, que constituem direito fundamental tutelado pela Constituição em seu art. 5º, inciso IV. A garantia da liberdade de expressão, e também o estímulo à cultura, não podem ser efetivos

senão com uma inteligência do disposto pelo art. 150, VI, d (NEVES, 2001, p. 53-55).

No caso específico da imunidade das publicações, parece evidente que não é o suposto físico de que estas se revestem: não obstante o art. 150 tenha-se referido ao “papel destinado à sua impressão”, a Constituição não limita a imunidade às publicações impressas. Assim, atento à importância que assume o conteúdo, não deve limitar à imunidade das publicações (livros, jornais, periódicos) àquelas impressas: pode-se entender como imunes todas as publicações, qualquer que seja a forma como seu conteúdo se manifeste. Com efeito, o conceito de livro (e, analogamente, aquele de jornais e periódicos) passa hoje por uma grande transformação. Se a tradicional leitura do papel impresso não perdeu sua primazia, perdeu sua exclusividade: com a evolução tecnológica, outras bases físicas e virtuais (caso dos conteúdos digitais), convivem com o papel em proporções cada vez maiores (NEVES, 2001, p. 55).

A imunidade pode abraçar, portanto, também os novos meios de difusão do pensamento e das ideias, cujo surgimento reflete uma mudança nos hábitos sociais permitindo uma divulgação mais plural das informações. Assim, quando se procura caracterizar “conteúdo digital” (livros, jornais, periódicos) para fins da imunidade referida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal, deve-se levar em conta que não importa o fato de este ter seu conteúdo digitalizado em arquivo magnético e não impresso em papel. Ou seja, se o conteúdo digital pode ser o conteúdo de algo impresso, logo não há dúvidas de que os conteúdos digitais (livros, jornais, periódicos) devem ser tratados da mesma forma que se tivessem sido imprimidos, para os efeitos da imunidade.

2.2.2.2 Imunidade dos fonogramas e videogramas musicais

A EC n. 75/2013 estabeleceu nova imunidade a impostos. Diz respeito aos “fonogramas⁴ e videofonogramas⁵ musicais produzidos no Brasil contendo obras

⁴ **Fonograma:** “Registro exclusivamente sonoro em suporte material, como disco, fita magnética, etc.” (FERREIRA; SILVEIRA; FERREIRA, 2009, p. 920).

⁵ **Videofonograma:** “registro de imagens e sons em determinado suporte” (HOUAISS; VILLAR; FRANCO, 2009, p. 1.943).

musicais ou literomusicais⁶ de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser” (BRASIL, 2013a). Trata-se de norma autoaplicável, com densidade normativa suficiente para que se compreenda o seu alcance e se possa aplicá-la diretamente. Foi aprovada com vista a favorecer a produção musical brasileira, fazendo com que seja menos impactada pelos efeitos da concorrência predatória de produtos falsificados comercializados sem o pagamento de tributos, bem como pelo acesso facilitado e gratuito que as pessoas têm à música através da internet (PAULSEN, 2017, p. 119 – 120).

O propósito do novel comando imunitório é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística da produção de imagem e som), musicais ou literomusicais, produzidos no Brasil, sem prejuízo da extensão da imunidade tributária aos suportes ou arquivos que os contenham. Desse modo, a obra intelectual do artista musical, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação. Ademais, o poder constituinte derivado houve por bem ao ofertar proteção à mídia física, a qual veicula materialmente aquela obra intelectual. Trata-se dos suportes materiais ou arquivos digitais, a saber, os *CDs*, os *DVDs*, os *Blue-Rays* e os próprios celulares, tablets e similares (SABBAG, 2015, p. 459).

O primeiro questionamento de grande relevo que surge neste momento é saber se a imunização estabelecida pelo legislador derivado é ampla ao ponto de incidir sobre as músicas comercializadas, em qualquer formato, inclusive as digitais espalhadas pela internet, pois uma leitura rápida do novo texto poderá provocar dúvidas e ressuscitar antigos debates. Porém, verifica-se da leitura da nova alínea “e” que o legislador se preocupou com tal problemática, e a fim de evitar interpretação diversa ou se falar em silêncio legislativo, foi claro ao dispor que a imunidade sobre os fonogramas e videogramas é estendida aos “suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham”, ou seja, a imunidade não incide apenas sobre os *CDs* e *DVDs* físicos já disponíveis na fase de revenda, mas também sobre todo o acervo digital, o que apenas ratifica o posicionamento já declinado e a

⁶ **Literomusical:** “diz-se de espetáculo, ou reunião social em que se leem trechos literários, se declamam poemas, e em que há, também apresentações musicais” (FERREIRA; SILVEIRA; FERREIRA, 2009, p. 1.220).

necessidade de adotar o mesmo entendimento quanto aos livros eletrônicos. (NOSSA GOBBI, 2013).

Na perspectiva exegética (e interdisciplinar) das imunidades culturais – alíneas “d” e “e” do art. 150, VI, da CRFB/1988, o cenário deverá ser promissor. Com efeito, é sabido que tanto a imunidade de imprensa como a imunidade musical vêm ao encontro de semelhantes vetores axiológicos (cultura, informação, educação etc.). A depender da interpretação que se dará à novel norma imunizante, elastecendo ou comprimindo os seus efeitos protetivos, será inafastável concluir que tal exegese poderá repercutir no deslinde de casos ainda pendentes no âmbito da imunidade de imprensa (alínea “d”), a imunidade do livro digital, dos e-books, dos insumos diversos do papel, entre outros. Da mesma forma, conforme esses casos venham a ser encerrados, reflexos também poderão ocorrer no âmbito da incipiente análise da imunidade musical (SABBAG, 2015, p. 470).

A Emenda Constitucional nº 75/2013 veio para ampliar as hipóteses de imunidade tributária previstas no inciso VI do art. 150 da Carta Magna, para incluir a alínea “e”, que representa uma limitação ao poder de tributar quando o assunto é fonogramas e videogramas musicais produzidos em nosso país, não mais sendo possível instituir impostos sobre tal matéria (NOSSA GOBBI, 2013).

3 INTERNET E COMÉRCIO ELETRÔNICO (E-COMMERCE)

3.1 A INTERNET

3.1.1 Noções gerais

O desenvolvimento científico e tecnológico produz inúmeras transformações nos vários campos da atuação humana, o que pode ser constatado desde os primórdios da civilização, passando pela Revolução Industrial, até atingir a atualidade com o uso corriqueiro da Internet.

O Ministério da Ciência e Tecnologia⁷ assim define a Internet:

Internet é “o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores”.

Dentre os campos afetos às aludidas transformações, o Direito merece destaque. Assim, toda a gama de relações sociais (empregado/empregador, o comércio nacional e internacional, prestação de serviços, exigência de tributos etc.) está sujeita ao regramento jurídico. Nesse contexto, cumpre-nos analisar em que medida as recentes transformações advindas do surgimento e expansão da Internet atingem o campo do Direito, o que é indubitável, e em especial o Direito Tributário.

O acesso à Internet possibilita aos usuários a realização de uma infinidade de operações, desde a denominada “navegação virtual”, o envio e recebimento de mensagens (correio eletrônico), conversações (bate-papo), compra e venda de produtos, prestação de serviços, pesquisas e uma infinidade de outras operações que a criatividade humana, aliada à tecnologia, venha a constituir. Para Maia (2011, p. 325) “a internet, integra várias redes permitindo que os usuários troquem mensagens e transmitam e/ou recebam todos os tipos de arquivos digitais”. Por sua vez, Gabriel Sturtz, menciona o comércio eletrônico realizado através da internet como uma das mudanças importantes e características no ambiente das relações econômicas na atualidade.

⁷ Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995. Aprova a Norma nº 004/95 - Uso da Rede Pública de Telecomunicações para acesso à Internet (BRASIL, 1995).

A Internet torna-se importantíssima quando é puramente analisado o que ela proporciona. A possibilidade de efetuar operações mercantis através da rede mundial de computadores, conhecida como comércio eletrônico ou e-commerce, talvez seja a principal transformação proporcionada pela informática, haja vista que, de fato, o comércio eletrônico rompe fronteiras e cria um novo conceito de mobilidade, surgindo com forte tendência a se firmar como o principal meio de negociação da sociedade na era da informação (STURTZ, 2003, p. 5).

Diante desse universo dinâmico de operações potenciais dos usuários, surge o interesse do Estado em exercer sua competência legislativa com o intuito de reger tais relações, mantendo-as sob o jugo do Direito. Assim, o Direito Tributário já está envolto em questões relativas às implicações fiscais de operações praticadas no âmbito da Internet, notadamente no que diz respeito às prestações de serviços e a compra e venda de mercadorias, na medida em que tais prestações e operações expressam conteúdo econômico.

3.1.2 Breve consideração acerca da questão tributária na internet

A questão da tributação no âmbito da internet é algo de extrema complexidade e importância, envolvendo uma série de aspectos relacionados à identificação de um fato da realidade que sirva de hipótese de incidência tributária, ou seja, que determinado ato praticado através da rede mundial de computadores produza os efeitos de uma realidade verdadeiramente imponível, obrigando os contribuintes ao pagamento da prestação pecuniária correspondente (CÔRREA, 2010, p. 50).

A questão da tributação das operações de circulação de mercadorias através da internet deve ser também analisada considerando a aquisição de bens não corpóreos (intangíveis). Tal se dá, por exemplo, quando o usuário da rede mundial adquire um *software* via internet por intermédio de um *download* (ABREU; PRADO, 2001, p. 18). Pode-se inferir que os Estados teriam competência legislativa para tributar, em hipótese, por meio do ICMS, as operações onerosas nas quais os usuários da internet façam *download* de conteúdo digital (bens digitais), cuja disponibilidade na rede e o cunho econômico evidenciam o caráter comercial da circulação de mercadoria.

Para solução da questão, é imprescindível a individualização das práticas relacionadas à utilização da internet para identificação do respectivo fato gerador. Tais práticas podem relacionar-se à prestação de serviços, venda de mercadorias tangíveis, “distribuição” de “mercadorias intangíveis” (CÔRREA, 2010, p. 50).

3.1.2.1 Atividade dos provedores de acesso à internet e a não-incidência do ICMS

No que concerne à tributação, desde o desenvolvimento da internet no Brasil a preocupação governamental direcionou-se aos serviços prestados por provedores de acesso. Tal preocupação era e é óbvia, uma vez ser mais fácil para o Poder Público identificar as atividades exercidas por um prestador de serviço. Também, pelo fato de estas se aproximarem muito das atividades comerciais comuns, facilitariam assim a cobrança da exação (CÔRREA, 2010, p. 50-51).

A discussão sobre o tema reside na definição de qual tributo incidiria sobre os provedores de acesso: o imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência dos Estados e definido pelo art. 155, II, da Constituição Federal, ou o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN)⁸, de competência dos municípios e definido pelo art. 156, III, da Carta Magna de 1988.

No caso de ser um serviço de comunicação estar-se diante de fato gerador do ICMS, somente se considerar a relação entre os serviços prestados pelos provedores de internet e os serviços de comunicação e a possibilidade de ser consumada se analisados os conceitos oferecidos pela legislação (CÔRREA, 2010, p. 51). Assim sendo, a Portaria n. 148, baixada pelo Ministério das Telecomunicações, tendo por referência a Norma n. 004/95 define provedor de serviço como: provedor de serviço de conexão à internet: entidade que presta o serviço de conexão à internet (BRASIL, 1995).

Então, compreende-se que um provedor presta serviço de conexão à internet, e que esta tem natureza de agregar valor ao serviço de telecomunicação

⁸ Em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), é forte a posição de não incidência da exação sobre os serviços prestados pelos provedores. A posição adotada decorre do motivo de que a lista serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, não estando nela inseridos os serviços prestados pelos provedores de acesso (CÔRREA, 2010, p. 54).

oferecido, já que a internet pode ser utilizada para vários fins, desde a transferência de arquivos até a própria comunicação entre pessoas. Desse modo, os provedores não seriam os responsáveis diretos pela telecomunicação, mas sim por adicionar um valor a esta, aumentando sua utilidade (CÔRREA, 2010, p. 52).

Por isso, a Norma n. 004/95 também definiu o que seria “serviço de valor adicionado”:

Serviço de valor adicionado: serviço que acrescenta, a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações. (BRASIL, 1995).

Posteriormente, a Lei n. 9.742/1997, também conhecida como Lei Geral das Telecomunicações, em seu art. 61, o definiu de maneira semelhante:

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

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição (BRASIL, 1997).

Para elucidar a questão, o art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 passou a regulamentar o ICMS:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (BRASIL, 1996b).

Portanto, o simples fato de o provedor não exercer serviço de telecomunicação não implica a hipótese de não incidência do ICMS. Pelo fato de o serviço efetivamente prestado ter natureza de valor adicionado, ampliando e desenvolvendo relações que envolvam a comunicação, de acordo com a Lei Complementar n. 87/96, incidiria, sim, sobre seus serviços, o ICMS (CÔRREA, 2010, p. 53).

Porém, contrariando a referida opinião, Luna Filho entende que aos serviços de telecomunicações somente se aplicará o tributo a que refere o artigo

155, II, da CRFB/1988 pois, uma vez inexistindo na LC nº. 86/97 um elenco de serviços de comunicação, não há onde buscar suporte legal para incluir aí o tráfego de dados ou a interligação em rede de computadores.

(...) aos serviços de telecomunicações somente se aplicará o tributo a que refere o artigo 155, II, da CRFB/1988, excluindo-se a possibilidade de incidência dos tributos mencionados no artigo 153, I e II, por aplicarem-se estes a produtos e não a serviços. Acresce ainda que ao haver norma legal que excluiu da categoria telecomunicações os serviços de valor adicionado (Lei nº. 9.472, de 16 de julho de 1997) estes não poderão ser assemelhados a serviços de comunicação, pois, uma vez inexistindo na LC nº. 86/97 um elenco de serviços de comunicação, mas, apenas, a enumeração de fatos equiparados ou compreendidos nesses serviços, não há onde buscar suporte legal para incluir aí o tráfego de dados ou a interligação em rede de computadores (LUNA FILHO, 1999).

Sendo assim, não seriam objeto de tributação, além dos provedores de serviço, também, supostamente, as atividades executadas no âmbito da internet, pois os impostos instituídos pela legislação vigente não descrevem o fato gerador dessas novas atividades e, por isso, evidencia-se a hipótese de não incidência tributária. Para Côrrea (2010, p. 54), essa questão seria justificada: “pelo motivo de o constituinte de 1988 desconhecer a internet, e o legislador ordinário ser incapaz de profetizar a incidência de tributos sobre relações ainda inexistentes à época”. Nem poderia resultar na exigência de tributo não previsto em lei, conforme estabelece o art. 108, § 1º, do CTN, e em obediência aos princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade, dispostos no art. 150, I, CRFB/1988.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (BRASIL, 1966).

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Dessa forma, Hugo de Brito Machado Segundo argumenta que a interpretação da lei tributária de modo a que seu sentido vá além do literal (interpretação dita “extensiva”) não significa que se possa recorrer à integração por analogia.

(...) a possibilidade de se interpretar a lei tributária de modo a que seu sentido vá além do literal (interpretação dita “extensiva”) não significa que se possa recorrer à integração por analogia, o que o art. 108, § 1º do CTN proíbe expressamente, numa explicitação didática do princípio da legalidade tributária (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 252).

A questão da interpretação dita “extensiva, porém, parece ter sido superada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 456.650/PR, no qual firmou orientação no sentido da não incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. A fundamentação apresentada consistiu no art. 155, II, da CRFB/1988, e art. 2º, III da LC n. 87/96, onde se verifica caber aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não fosse prestado de forma onerosa e que não fosse considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não poderia sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária (BRASIL, 2003).

Diante dos fundamentos e conceitos apresentados, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o art. 21, XI, CRFB/1988⁹.

3.2 CONTEÚDO DIGITAL OU BENS DIGITAIS

Um conteúdo digital é tudo aquilo que existe em formato digital, em código binário. Pode-se classificá-los em conteúdo que contém informações que podem ser enviadas através da internet ou arquivo de computador a serem consumidas de modo gratuito ou pago por pessoas físicas ou jurídicas. Por exemplo, *software*, vídeos, áudios, imagens, *e-books*, jogos e conteúdo *online* (CODIFICAR, 2015).

Os bens digitais constituem conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de sobre nível, armazenados em forma digital, podendo ser interpretados por computadores e por outros dispositivos assemelhados que produzam funcionalidades predeterminadas (EMERENCIANO, 2003, p. 83).

⁹ Art. 21. Compete à União: (...) XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais (BRASIL, 1988).

Uma das controvérsias mais difíceis de se superar hoje na doutrina é a da natureza jurídica dos bens digitais. Esse questionamento terá importantes desdobramentos práticos, pois, a depender da natureza jurídica adotada para os bens digitais, eles se submeterão a regimes jurídicos diversos. Que os bens digitais se enquadram na categoria de bens jurídicos não há qualquer dúvida. O problema consiste em dizer que tipo de bem é o bem digital (SANTOS, 2014).

A partir de conexões estabelecidas por intermédio da rede mundial de computadores, é possível que bens digitais sejam descarregados de um provedor diretamente para o usuário, ou mesmo transferidos de uma máquina para outra. Essa operação de transferência de dados da Internet para o computador ou deste para um outro micro é chamada de *download* (MELO, 2001, p. 245).

Sendo assim, além dos bens digitais, os serviços prestados pela via eletrônica também circulam na rede por meio de *downloads*, fato que por si só não os iguala, posto que essa espécie de serviço mantém intacta a sua natureza de atividade humana, de obrigação de fazer (SANTOS, 2014).

3.2.1 Download de bens digitais (ou de conteúdo digital)

A chamada Revolução Digital implementou transformações drásticas na realidade social, inclusive no tocante aos modos pelos quais as empresas desenvolvem suas atividades econômicas. A Internet abriu as portas para que um simples comando computacional possa selar todas as etapas de uma contratação entre ausentes, desde sua formação até a completa execução da avença, em apenas alguns segundos (ASSUNÇÃO, 2009, p. 16).

Rapidamente popularizam-se novas espécies de bens, aptos a satisfazer necessidades humanas tradicionalmente atendidas por utilidades corpóreas. São os chamados “bens digitais”, cuja distribuição no mercado é totalmente desvinculada de suportes tangíveis, realizando-se através de mecanismos de transferências de dados, comumente chamados *downloads* (ASSUNÇÃO, 2009, p. 16).

Os *downloads* são operações que permitem a cópia de um arquivo de informações em formato digital entre computadores, geralmente através da Internet. Empregados no comércio eletrônico direto como meios de distribuição de bens digitais, os *downloads* se tornaram parte indissolúvel do cotidiano das pessoas que gozam de acesso a computadores. A exposição desses bens em *sites* espalhados

pelo ciberespaço cria um inovador campo de atuação para as empresas: o mercado de conteúdos digitais (ASSUNÇÃO, 2009, p. 16).

Ocorre que as movimentações financeiras desse segmento da economia têm crescido de forma exponencial, alertando governos e organismos internacionais para um detalhe das operações com bens digitais: enquanto (...) as transferências eletrônicas se beneficiam de um verdadeiro “limbo” jurídico-tributário (ASSUNÇÃO, 2009, p. 17).

3.2.2 Tratamento jurídico de bens digitais

Para análise do tratamento jurídico de bens digitais ou conteúdo digital deve-se ter em consideração questões relativas à licença ou cessão do direito de obras intelectuais protegidas e seus reflexos, em consonância com o disposto no art. 7º da Lei n. 9.610/1998, às quais são “criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível”:

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: (grifou-se).

I - os textos de obras literárias, artísticas ou científicas;

II - as conferências, alocações, sermões e outras obras da mesma natureza;

III - as obras dramáticas e dramático-musicais;

IV - as obras coreográficas e pantomímicas, cuja execução cênica se fixe por escrito ou por outra qualquer forma;

V - as composições musicais, tenham ou não letra;

VI - as obras audiovisuais, sonorizadas ou não, inclusive as cinematográficas;

VII - as obras fotográficas e as produzidas por qualquer processo análogo ao da fotografia;

VIII - as obras de desenho, pintura, gravura, escultura, litografia e arte cinética;

IX - as ilustrações, cartas geográficas e outras obras da mesma natureza;

X - os projetos, esboços e obras plásticas concernentes à geografia, engenharia, topografia, arquitetura, paisagismo, cenografia e ciência;

XI - as adaptações, traduções e outras transformações de obras originais, apresentadas como criação intelectual nova;

XII - os programas de computador;

XIII - as coletâneas ou compilações, antologias, enciclopédias, dicionários, bases de dados e outras obras, que, por sua seleção, organização ou disposição de seu conteúdo, constituam uma criação intelectual.

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

§ 2º A proteção concedida no inciso XIII não abarca os dados ou materiais em si mesmos e se entende sem prejuízo de quaisquer direitos autorais que subsistam a respeito dos dados ou materiais contidos nas obras.

§ 3º No domínio das ciências, a proteção recairá sobre a forma literária ou artística, não abrangendo o seu conteúdo científico ou técnico, sem prejuízo dos direitos que protegem os demais campos da propriedade imaterial (BRASIL, 1998a).

No que diz respeito à tangibilidade dos bens digitais, a doutrina converge no sentido de classificá-los como bens incorpóreos, havendo ainda quem afirme que, por meio do processo de digitalização, os bens materiais, como os livros, filmes e revistas, passam à categoria de bens imateriais, com o objetivo de facilitar a sua transação (SANTOS, 2014).

Aliás, a proteção dos direitos autorais sobre essas espécies de obras é explicitamente consagrada pelo art. 5º, incisos XXVII e XXVIII da CRFB/1988.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXVII - aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas; (BRASIL, 1988).

O direito protege aprioristicamente a obra imaterial dos autores, a criação do espírito (*corpus mysticum*), tendo importância secundária o suporte físico (*corpus mechanicum*) no qual ela esteja incorporada (ASSUNÇÃO, 2009, p. 18).

Todavia, salienta-se que licenças são autorizações de utilização concedidas pelo próprio titular de direitos sobre determinado objeto a um terceiro,

desse modo, seriam espécie contratual pela qual o proprietário permite a utilização do objeto pelo usuário, não havendo transmissão de propriedade ou dos direitos (...) os quais permanecem com o licenciador (VENOSA, 2013, p. 573).

Além disso, Sílvio Venosa entende que é necessário distinguir entre a cessão e a licença de direitos autorais:

(...) confundem-se as expressões ‘cessão parcial’ e ‘licença’ de direitos autorais. Embora ambas tenham alcance menor e mais delimitado do que a cessão total, a licença realiza uma simples autorização de uso, não gerando transferência de direitos, ou seja, despojamento de direitos patrimoniais sobre a obra intelectual, normalmente em troca de prestação pecuniária (VENOSA, 2013, p. 325).

No entendimento de Guilherme Carboni, o uso da tecnologia digital trouxe implicações sobre a questão dos direitos de propriedade intelectual, que está relacionada à inexistência de um substrato físico:

(..) os titulares de direitos de propriedade intelectual passaram a enfrentar um novo cenário de distribuição de suas obras, no qual cada vez mais perde importância o aspecto tangível que as reveste. É que a tecnologia digital simplesmente desmaterializou o suporte físico, permitindo a criação de um novo tipo de suporte, digital e intangível, desterritorializado no ciberespaço (CARBONI, 2003, 142).

Nesse sentido, o disposto no art. 37 da Lei n. 9.610/1998 estabelece que, “a aquisição do original de uma obra, ou de exemplar, não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais do autor, salvo convenção em contrário entre as partes (...)” (BRASIL, 1998a). Em virtude disso, Matheus Assunção (2009, p. 19) defende que “o simples *download* de bem digital não importa a transferência dos direitos patrimoniais sobre a obra”:

(..) o simples *download* de bem digital, significando a cópia de informações contidas em suporte físico (*hardware*) de um servidor na Internet, não importa a transferência dos direitos patrimoniais sobre a obra, devendo ser observada a natureza do contrato firmado entre as partes. Essas transferências são previstas no art. 49¹⁰ da Lei nº. 9.610/98.

¹⁰ Art. 49. **Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros**, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações: (grifou-se).

Sucedem que os *downloads* de bens digitais, via de regra, não importam transferências de titularidade sobre as obras intelectuais, ou seja, o poder de disposição jurídica (ASSUNÇÃO, 2009, p. 27). No mesmo sentido, Flávia Lanari (2005, p. 207), menciona que “sob o ponto de vista dos direitos autorais, a disposição jurídica decorrente do ato negocial é tão limitada que não se presta a caracterizar uma verdadeira operação de circulação jurídica”. No entanto, a partir do momento em que o autor decide reproduzir em massa o seu *software* e vender essas cópias por meio de *download*, essas cópias não mais lhe pertencerão, sendo sua titularidade transferida para aquele que a adquire. Este poderá dispor livremente da sua cópia, podendo emprestá-la, apaga-la, etc. (SANTOS, 2014).

Dessa maneira, os direitos patrimoniais do autor poderão ser transferidos total ou parcialmente, mediante acordo escrito entre as partes. Para que isso ocorra, estruturas físicas de armazenagem das obras intelectuais não de ser utilizadas, acessoriamente à prestação principal do negócio. O caráter econômico dessa transferência atrelado ao tipo de contrato assinado pelo produtor da obra (licenciamento, concessão, cessão, etc.), por sua vez, é fundamental para a identificação dos efeitos tributários inerentes à operação jurídica realizada. Isso porque a linha limítrofe que separa determinadas hipóteses de incidência pode se revelar bastante tênue em algumas situações concernentes às transferências de direitos de propriedade intelectual, dando ensejo a profundas controvérsias tributárias (ASSUNÇÃO, 2009, p. 19).

-
- I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;
 - II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;
 - III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;
 - IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;
 - V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;
 - VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato (BRASIL, 1998a).

3.3 COMÉRCIO ELETRÔNICO (*E-COMMERCE*)

3.3.1 Operações de *E-Commerce*

Comércio eletrônico “é definido, de modo geral, como o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apoiam na utilização de computadores” (ALVES; BRAZ, 1999, p. 856).

Por sua vez, Aldemario Castro entende que comércio eletrônico seria o conjunto de operações de compra e venda de mercadorias ou prestações de serviços por meio eletrônico:

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. Nessa linha, o comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto) e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto) (CASTRO, 2000).

A contratação, por meio de comércio eletrônico, de produtos materiais na era digital, não difere da contratação por meio de telefone ou outro meio de contratação *inter ausentes*. A verdadeira diferença ocorrerá na contratação de serviços e bem imateriais no período digital, com aquisição, pagamento e entrega instantânea. Essa diferença substancial impõe uma distinção de tratamento tributário nas duas situações: na primeira, mediante a utilização dos mecanismos tradicionais de tributação; e no segundo, exigindo a aplicação de novas medidas (TORRES; CALIENDO, 2005, p. 177 – 178).

As negociações mercantis no mundo virtual podem ser de mercadorias físicas (corpóreas/tangíveis) ou digitais (incorpóreas/intangíveis), de forma direta ao consumidor final ou não (indireta). Realizam-se tanto entre produtores (*B2B*), entre produtores e consumidores (*B2C*), e entre consumidores (*C2C*), caso de *sites* de leilão virtual (TEIXEIRA, 2012, p. 156).

As operações de *e-commerce* (comércio eletrônico¹¹) não costumam suscitar dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária quando têm por objeto bens corpóreos¹². Com efeito, Guilherme Neve exemplifica que:

Um internauta que, acessando determinado site de uma loja de departamentos, decide adquirir alguns cosméticos. Para que sua pretensão se consuma, ele clicará na opção de compra contida na referida *homepage*, optará por uma das formas de pagamento mencionadas no *site*, e posteriormente, receberá os seus cosméticos no endereço que designar (NEVES, 2001, p. 51).

No caso, o que se percebe é que, independente do fato do referido negócio jurídico ter sido celebrado no âmbito da Internet (poderia ter sido efetuado por telefone), não há dúvidas de que se está diante de uma operação de compra e venda, que tem por objeto uma mercadoria. Isso quer dizer, tal venda pode estar sujeita à incidência do ICMS, justamente, por se tratar de uma operação de circulação de mercadoria. Circulação é a possibilidade de uma mercadoria ser transferida de uma pessoa à outra de forma jurídica por meio adequado. Há necessidade de mudança de titularidade da mercadoria de uma pessoa, vendedora, para outra, compradora, gerando uma operação econômica, com transferência patrimonial (TEIXEIRA, 2012, p. 151).

Ora, para que seja considerada uma mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável. Gustavo Corrêa, no seu estudo sobre “mercadorias virtuais”, tem posicionamento que merece ser transcrito, em que ressalta como insuficiente a noção tradicional de “mercadoria”, já que esta se encontra atrelada ao dogma “bem X materialidade”.

Devemos, sim, entender como bens, sejam estes imateriais ou não, todos aqueles responsáveis por manifestação de capacidade contributiva, ou seja,

¹¹ O comércio eletrônico pode ser classificado de acordo com a forma pela qual o produto comercializado é entregue ao consumidor final. Se o bem comprado for incorpóreo, estiver na forma de conteúdo digital e, sua entrega ocorrer via rede mundial, a Internet, estamos diante de comércio eletrônico direto. Se o bem for corpóreo, necessita de terceiros para transportá-lo. Logo, estamos diante de um comércio eletrônico indireto (MAIA, 2011, p. 330).

¹² Para Sílvio de Saldo Venosa (2013, p. 277): “Bens ou coisas (*res*) são todos os objetos suscetíveis de conceder uma utilidade a qualquer homem (...). Coisa corpórea (*res corporalis*) é uma material percebida pelos sentidos que se pode tocar (*quae tangi potest*)”. Ou seja, segundo o referido autor, “bens corpóreos são aqueles que nossos sentidos podem perceber: um automóvel, um animal, um livro” (VENOSA, 2013, p. 285).

que gerem o interesse do Estado em regulá-los e tributá-los, sendo e gerando riquezas para a sociedade, restando insuficiente a noção tradicional de “mercadoria”, já que está se encontra atrelada ao dogma “bem X materialidade”. Sem a referida interpretação, estaríamos inadvertidamente desconsiderando inúmeras e importantíssimas manifestações de capacidade econômica suscetíveis de submissão tributária, e, o pior, manifestações cada vez mais crescentes e importantes para a sociedade (CORRÊA, 2002).

A questão começa a se complicar quando se depara com operações de *e-commerce* que tenham por objeto bens intangíveis. Em princípio, a dúvida gerada em função da comercialização de bens imateriais (nos quais se incluem os conteúdos digitais). Por se tratar de uma venda de bens incorpóreos¹³, ou seja, uma transação mercantil que ocorre exclusivamente através do meio eletrônico, onde o produto é vendido, pago e entregue pela internet. Para Ricardo Teixeira (2012, p. 157) “a liberdade de amplo uso da rede mundial de computadores favorece a sonegação fiscal, prejudicando a taxaçaõ das vendas de produtos digitais”.

Por isso, Pedro Lunardelli (2000, p. 84) salienta que “se o objeto do negócio estiver representado por uma coisa corpórea, isto vem apenas somar ao conceito de mercadoria, na condição de uma característica acessória, e definitiva”. Desse modo, aparentemente, os bens intangíveis vendidos por meio da Internet, mediante celebração de contrato de compra e venda mercantil por pessoas enquadradas na categoria de comerciantes, podem ser considerados mercadorias. Para Neves (2001, p. 52) “não se pode alegar o fato de os conteúdos digitais serem transmitidos via *download* e, portanto, desagregados de um suporte físico, pode ser inovado como fator excludente da conceituaçaõ de mercadoria”. Isso porque o meio pelo qual tais bens intangíveis são transmitidos definem apenas o tipo de transporte, mas não a mercadoria transportada.

Para corroborar com essa questão, Maia sustenta que na transferênça de bens pela internet, eles são transferidos via *download* entre a máquina do vendedor e a do comprador, o qual se assemelha ao transporte que ocorre no meio “físico”, por modais de logística tradicionais.

É comum encontrarmos sites na internet que disponibilizam músicas, jornais, filmes, livros ou qualquer outro bem que possa ser digitalizado e

¹³ “Os bens incorpóreos são entendidos como abstração do Direito; não tem existência material, mas existência jurídica. As relações jurídicas podem ter como objeto tanto os bens materiais como os bens imateriais” (VENOSA, 2013, p. 285).

transmitidos via internet. Esses bens são transferidos via *download* entre a máquina do vendedor e a do comprador, não existindo barreiras estaduais ou internacionais que possibilitem ao Fisco ter conhecimento de qualquer circulação e anotar o respectivo crédito de ICMS. Diferentemente do comércio de bens corpóreos que obrigatoriamente saem de um local e são transportados, a venda de bens incorpóreos via Internet trafega livremente nos meios de comunicações (MAIA, 2011, p. 328-329).

Aparentemente o maior problema que envolve as operações efetuadas dentro do âmbito da Internet diz respeito à grande dificuldade de controle, por parte do Fisco, quanto à verificação da ocorrência das operações de *e-commerce*. No entanto, isto não significa que os respectivos fatos geradores de tributação não ocorram. Trata-se de questão, eminentemente de ordem prática, cuja resolução pode ser encontrada pelo legislador que criará mecanismos de fiscalização, tendo em conta o respeito aos direitos constitucionais assegurados a todos os contribuintes.

4 ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Com efeito, a tributação do comércio eletrônico é um tema relevante, principalmente quanto ao ICMS, imposto de competência estadual (art. 155, II Constituição Federal/1988) que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, haja vista que, sendo o principal tributo incidente sobre a atividade mercantil, tem relação ampla com a análise do comércio eletrônico realizado no âmbito da Internet (STURTZ, 2003, p. 6).

4.1 ICMS

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§ 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CRFB/1988, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos (PAULSEN, 2017, p. 369).

4.1.1 Noções gerais sobre o âmbito de incidência

Da simples leitura do art. 155, II e § 3º, CRFB/1988, extrai-se que, diante das múltiplas materialidades, tem-se distintos impostos, todos reunidos sob a mesma rubrica (COSTA, 2016, p. 398). Assim, é que o ICMS incide sobre: a) operações relativas a circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Contudo, para cumprir os objetivos dessa pesquisa, será abordada apenas a incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

4.1.2 Considerações sobre a noção de mercadoria para a incidência do ICMS

O ICMS incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS. Assim, o ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que acarrete circulação de mercadoria, isto é a transmissão de sua titularidade (CARRAZZA, 2011, p. 43).

Neste sentido, na lição de Geraldo Ataliba, “a sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos evidencia que toda a ênfase deve ser posta no termo “operação” mais do que no termo “circulação”. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação” (apud CARRAZZA, 2011, p. 43). Operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio (PAULSEN, 2017, p. 370). A ideia de “circulação de mercadoria” traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Mercadoria, por sua vez, é o conceito extraído do Direito Comercial, a significar bem móvel¹⁴ sujeito a mercancia (COSTA, 2016, p. 398). Por isso, o conceito de mercadoria dado pelo Direito Privado é vinculante no Direito Tributário. Como o texto constitucional adotou o conceito tradicional de mercadoria para definir a competência impositiva estadual, nenhuma lei tributária poderá conceituá-la diferentemente (art. 110 do CTN).

Importa considerar, ainda, que mercadorias não são quaisquer produtos ou bens, mas apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza (PAULSEN, 2017, p. 371).

Salienta-se que do ponto de vista material não há diferença entre coisa e mercadoria. A diferença que existe não é de substância, mas apenas de destinação. Uma coisa é denominada de mercadoria quando destinada à comercialização. Trata-

¹⁴ “Toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial” (CARRAZZA, 2011, p. 44).

se da tese da circulação jurídica, que envolve a transferência de propriedade ou posse da mercadoria, a qual não é pacífica na doutrina e na jurisprudência (HARADA, 2016, p. 531).

Há acesa discussão acerca da possibilidade de se considerar mercadoria apenas os bens corpóreos ou também os incorpóreos (PAULSEN, 2017, p. 372). O STF, defrontado com a questão no que diz respeito aos *softwares*, inicialmente posicionou-se pela impossibilidade de incidência do ICMS.

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, os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (RE 176.626-3 – Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998) (BRASIL, 1998b).

Todavia, mais recentemente, pronunciou-se o Ministro Gilmar Mendes, em maio de 2010, ao julgar a ADI 1.945 MC, o STF manteve lei estadual do Estado do Mato Grosso que determinava a incidência do ICMS mesmo sobre operações “realizadas por transferência eletrônica de dados”. Entendeu-se que o avanço da tecnologia repercute na interpretação do texto constitucional, e que o *download* de *softwares* ou de músicas equivale à sua compra em *CD* (BRASIL, 2010).

O STF não chegou a definir uma posição clara a respeito. Porém, é certo que o exame atento de vários de seus acórdãos, prolatados no início da discussão doutrinária, permite concluir que aquela Alta Corte de Justiça deixou sinalizada a tese de que a “circulação de mercadoria” não significa apenas circulação jurídica, mas também não admite a tributação de todo e qualquer deslocamento físico da mercadoria, mas somente daquele que representa uma movimentação em direção ao consumo (HARADA, 2016, p. 531).

Inexistindo circulação jurídica das obras intelectuais transmitidas eletronicamente, vale dizer, mudança patrimonial, não se pode admitir a caracterização da materialidade da norma de incidência do ICMS, com base na significação corrente da expressão “circulação”, atrelada a atos de transferência de domínio. Afinal, nem o processo de cópia das informações que compõem o bem

digital nem o negócio jurídico de licenciamento ou cessão parcial de uso ocasionam deslocamento de direitos patrimoniais (ASSUNÇÃO, 2009, p. 27).

Logo, mercadoria, para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se, daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários. Porque esta não é uma matéria sob reserva de lei tributária (hipótese em que aí, sim, seria modificável pela própria entidade tributante) (CARRAZZA, p. 2011, p. 46).

4.2 IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.2.1 Comércio eletrônico de bens tangíveis

O comércio eletrônico pode ser efetivado dentro da Internet, quando a entrega do objeto ocorre por meio de transmissão da informação digitalizada, o que se denomina comércio eletrônico direto, e também por meio da Internet, quando a rede mundial de computadores serve, tão-somente, como meio contratual entre comprador e vendedor, existindo, assim, a saída física do bem corpóreo e sua efetiva entrega. Em outras palavras, o comércio eletrônico direto diz respeito a bens intangíveis, incorpóreos e o comércio eletrônico indireto trata de bens tangíveis, corpóreos (STURTZ, 2003, p. 6).

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, pode-se ter a venda de *softwares*, música, etc. No primeiro caso, tem-se 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 (CASTRO, 2000).

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. Tem-se o pedido, a rigor, a própria operação de compra e venda, 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 (CASTRO, 2000).

O comércio eletrônico indireto, tem-se, como sua característica fundamental, a saída do bem corpóreo, tangível, do estabelecimento vendedor para o comprador. A Internet serve somente para que o adquirente realize o pedido e negocie as condições do contrato. Quanto à tributação, considerando que, conforme dito acima, a mercadoria é entregue ao consumidor pelos meios usuais (correio, transportadora), ocorre, sem dúvida alguma, o fato gerador do ICMS disposto no art. 12, inc. I da Lei Complementar 87/96: “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (STURTZ, 2003, p. 7).

O comércio eletrônico indireto, por conseguinte, proporciona ao consumidor a possibilidade de obter as mercadorias necessárias sem sair da sua própria casa. Atualmente, é possível adquirir automóveis, eletroeletrônicos, objetos pessoais, livros, CDs (*software*, livros, filmes) e inúmeros outros produtos (STURTZ, 2003, p. 7).

A tendência, não só brasileira como também mundial, em razão da facilidade, vantagem e conveniência para o adquirente dos produtos, aponta para um crescimento desenfreado desta modalidade de comércio eletrônico, gerando, assim, implicações significantes para o Direito Tributário (STURTZ, 2003, p. 7).

4.2.1.1 Comércio eletrônico indireto nos Estados produtores e consumidores: aspectos gerais

O principal impacto do comércio eletrônico indireto é exatamente o grande aumento dessas transações que envolvem pedidos realizados por meio da Internet e posterior entrega da mercadoria por correio. O ponto central referente à discussão sobre as implicações jurídicas tributárias é sobre o ICMS, mais precisamente sobre o problema na distribuição de riquezas entre estados membros que a migração do comércio convencional de bens para o comércio eletrônico terá como consequência (STURTZ, 2003, p. 7).

No momento que o comércio eletrônico de bens tangíveis se torna um meio mais fácil e conveniente para o consumidor, a tendência mercadológica é no sentido de que não exista mais a busca pelos produtos nas lojas convencionais por parte dos compradores. O que existirá, na verdade, por via de consequência, são os pedidos realizados por meio da Internet, que, conforme exposto anteriormente, tem a conveniência e praticidade para o consumidor incomparáveis ao comércio convencional (STURTZ, 2003, p. 8).

Com efeito, a título exemplificativo, se o consumidor procura um eletroeletrônico da marca “X”, modelo “Y” terá que se dedicar para procurar o produto nas lojas e também para encontrar o melhor preço. Entretanto, se o mesmo consumidor for consultar a Internet, certamente encontrará o mesmo produto, marca e modelo, além de diversas opções de entrega, prazos diferenciados e preços até mais baixos, podendo comprar o produto e recebê-lo no conforto do seu lar, com um simples toque no teclado do seu computador, de forma rápida e barata (STURTZ, 2003, p. 8).

Isto porque quando os pedidos feitos pelo consumidor localizado em um estado da federação ocorrerem para empresas situadas em diferentes estados, pode haver sério problema de distribuição de receitas entre as unidades da federação no que concerne ao ICMS. Paulo Nicholas (apud STURTZ, 2003, p. 8) assim dispõe ao analisar o problema:

Este trabalho tem como fito principal alertar as autoridades e estudiosos da área tributária acerca do crescimento do comércio eletrônico e da consequente perda da arrecadação do ICMS por parte dos chamados ‘Estado Consumidores’, ou seja, todos os Estados que são compradores de outros estados, em face de escassez industrial.

O problema tem fundamento no art. 155 § 2º VII e VIII da Constituição Federal/1988:

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (BRASIL, 1988).

Esta regra de alíquotas diferenciadas tem por objetivo favorecer a repartição de receita, em operações e prestações interestaduais que destinem bens ou serviços para os contribuintes do imposto, entre estados produtores e estados consumidores no tocante à arrecadação do ICMS. Entende-se por estados produtores aqueles que têm grande capacidade produtiva, por exemplo, São Paulo e Rio Grande do Sul; e estados consumidores, aqueles com baixa produção, como o Piauí e o Maranhão (STURTZ, 2003, p. 9).

Exemplificando a regra, pode-se citar uma operação de circulação comum: a indústria de São Paulo produz o eletroeletrônico e vende para o revendedor (contribuinte do ICMS) situado no Piauí, aplicando a alíquota interestadual de 7%. Este revendedor, ao fazer com que o eletroeletrônico circule dentro do Piauí, acarretando a chegada ao consumidor final, recolherá o tributo sobre a alíquota de 17%. Deste total, percebe-se que o Estado produtor, São Paulo, arrecada 7%, enquanto o Estado consumidor, Piauí, arrecada a diferença entre as alíquotas, ou seja, 10%, em conformidade com a regra supracitada, atendendo, pois, ao mandamento constitucional (STURTZ, 2003, p. 9).

Caso ocorresse através de pedido realizado na Internet com a entrega por correio direto da Indústria paulista para o consumidor final do Piauí, que não é contribuinte do ICMS, caso típico de comércio eletrônico indireto, a alíquota seria aquela interna do estado de São Paulo (17%) e caberia somente a este estado a arrecadação, deixando o estado consumidor, Piauí, sem a sua parcela. Logo, o grande impacto que o aumento do comércio eletrônico indireto causará no Brasil é o desequilíbrio arrecadatário entre os estados membros, levando os estados mais pobres ao prejuízo (STURTZ, 2003, p. 9).

Para Paulo Nicholas (apud STURTZ, 2003, p. 9), portanto, é clara a noção de que, com esta nova modalidade de operações de circulação de mercadorias, os Estados mais pobres (consumidores) tendem a amargar um prejuízo cada dia maior, enquanto que os Estados mais ricos (produtores) acumulam cada vez mais receita originária deste novo tipo de operação.

A consequência imediata é o desvirtuamento da regra constitucional que objetiva equilibrar as arrecadações estaduais, ocasionando, assim, prejuízos

maiores aos estados mais escassos de produção e arrecadação, ao passo que concentra os recursos financeiros em poder dos estados mais ricos (STURTZ, 2003, p. 9).

Então, o comércio eletrônico de bens tangíveis tem grande repercussão jurídico-tributária, condicionada, porém, ao uso cada vez mais intenso de compras através da Internet, o que parece óbvio e irreversível. Estados membros mais pobres, possuidores de poucas indústrias, estarão perdendo parcelas significativas de arrecadação do ICMS na medida que os pedidos através da Internet realizados diretamente à indústria forem tornando-se rotina na sociedade brasileira (STURTZ, 2003, p. 9-10).

Num primeiro momento pode-se até pensar que não existem consequências, uma vez que o procedimento é o mesmo efetuado na compra por catálogo, fax, ou até mesmo por telefone. Entretanto, essas modalidades nunca foram plenamente usadas pelos consumidores a ponto de representar desequilíbrio arrecadatário, ao passo que, concernente ao comércio eletrônico indireto, o crescimento é significativo, atingindo cifras avassaladoras a cada dia, o que, certamente, causará impacto na tributação na proporção de alterar, estatisticamente, as arrecadações dos Estados (STURTZ, 2003, p. 10).

4.2.2 Comércio eletrônico de bens intangíveis

O Comércio eletrônico direto é aquele caracterizado pela entrega do objeto realizada dentro da Internet, diferente do comércio eletrônico indireto, onde o produto é entregue ao comprador por meio de correio ou transportadora. No comércio eletrônico direto a entrega ocorre por meio do envio de dados digitalizados, operação amplamente conhecida como *download* (processo de se transferir uma cópia de um arquivo em um computador remoto para outro computador através da rede) (STURTZ, 2003, p. 12).

O comércio eletrônico direto, enfim, pode ser entendido como a venda de objetos intangíveis, incorpóreos, haja vista que o produto não possui suporte físico e a sua troca de titularidade se dá pela transmissão de dados, ou, pelo procedimento de *download* (STURTZ, 2003, p. 12).

A existência do comércio eletrônico direto reside na tecnologia digital, que permite a transferência de bens dispensando suportes tangíveis que, até pouco

tempo, eram indispensáveis. A comercialização de músicas, filmes, *softwares*, livros e muitos outros bens que podem ser digitalizados se torna amplamente possível e dispensa o uso do *CD* e até mesmo do papel (STURTZ, 2003, p. 12).

As maiores preocupações jurídicas tributárias estão relacionadas ao comércio eletrônico direto e dizem respeito, substancialmente, à ausência de tributação, pois a grande questão atual é a inexistência de qualquer incidência tributária, haja vista que, para fins de ICMS, não existe saída física de mercadoria (STURTZ, 2003, p. 12). Contudo, Guilherme Cezaroti (2005, p. 118) argumenta que “a corporalidade não é um requisito intrínseco das mercadorias, podendo as cessões de direitos de propriedade intelectual ser qualificadas como vendas de mercadorias intangíveis, sujeitas ao ICMS”.

No caso de operações de comércio eletrônico direto aparece a impossibilidade de tributação face à inexistência de regulamentação e previsão legal. Com as regras constitucionais e legais vigentes, ditas operações estão fora do campo da tributação. Entretanto, a regulamentação trata-se de uma necessidade jurídica para que não ocorra a desigualdade tributária entre os contribuintes e a perda arrecadatória, pois muitas empresas migrarão para a Internet, acompanhadas dos consumidores que certamente pagarão menos em razão da inexistência de tributos (STURTZ, 2003, p. 12).

Diante disso, Castro dispõe sobre o princípio da estrita legalidade tributária e a necessidade de regulamentação:

Com efeito, segundo as mais abalizadas construções tributárias, a regramatriz 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 pessoais (a quem pagar e quem deve pagar) e quantitativo (quanto pagar) também exigem os ‘ajustes’ devidos (CASTRO, 2000).

Efetivamente, o Direito Tributário é regido por princípios nos quais um dos mais importantes é o da legalidade. A exigência de tributo deve estar pacificada na legislação competente para que o Estado arrecade os valores pecuniários. Afinal, a Constituição Federal de 1988, no art. 150, I, e o Código Tributário Nacional, nos arts.

97 e 110, determinam rígidas regras para o surgimento e o cumprimento das leis tributárias (STURTZ, 2003, p. 13).

Com efeito, no caso do comércio eletrônico direto, inexistente previsão legal que permita cobranças de valores sobre as operações mercantis de bens intangíveis e, se ampliada a interpretação, de maneira que uma transmissão de dados seja considerada uma circulação de mercadorias, a possibilidade esbarraria no art. 110 do CTN. (STURTZ, 2003, p. 13).

É importante também salientar que a analogia só pode ser usada restritivamente no Direito Tributário, principalmente se esta interpretação resultar na exigência de tributo não previsto em lei, de acordo com o que dispõe o Código Tributário Nacional no art. 108, I e § 1º (STURTZ, 2003, p. 13).

4.2.2.1 Hipótese de incidência do ICMS ao comércio eletrônico direto

Os tributaristas têm discutido qual o tributo a ser aplicado nas operações de comércio eletrônico de bens que não possuem suporte físico (STURTZ, 2003, p. 13). A questão crucial referente à incidência tributária reside na possibilidade de incidência do ICMS, no conceito de mercadoria e na sua circulação nas operações efetuadas mediante *download*, onde inexistente circulação física de produto (STURTZ, 2003, p. 16).

Efetivamente, se vierem a ser tributadas as operações virtuais de comércio, devem-se aplicar os tributos já existentes para as transações realizadas por empresas e compradores brasileiros. Os tributos referidos são o ICMS, no caso de o bem-estar à disposição de todos, e o ISSQN, no caso de bem “sob encomenda”, o que caracterizaria um serviço (STURTZ, 2003, p. 13-14).

Ora, os tributos a que devem estar sujeitas às operações de comércio eletrônico direto devem ser tão-somente os já existentes, que são atualmente aplicados às operações convencionais. A criação de novos tributos, como, por exemplo, um “imposto sobre as vendas na Internet”, teria como efeito um freio ao comércio e seria um obstáculo ao desenvolvimento, além de ferir o princípio da isonomia, haja vista que, hipoteticamente, alguns comerciantes pagariam o ICMS, e outros, o dito imposto fictício (STURTZ, 2003, p. 14).

Ademais, a tributação existente hodiernamente no Brasil não suporta a criação de novos tributos. Por isso, o comércio eletrônico pode ser taxado segundo os princípios tradicionais de tributação das atividades comerciais comuns, no caso brasileiro, pelo ICMS, se for uma mercadoria, e pelo ISSQN, se tratar de serviço. Entretanto, deve-se reconhecer que não há constituição de fatos geradores do ICMS nas operações comerciais realizadas dentro da rede mundial de computadores (STURTZ, 2003, p. 14).

Com efeito, para que haja a efetiva cobrança deste imposto, necessária é a regulamentação. O que existe no ordenamento jurídico brasileiro é somente uma decisão do STF¹⁵, que conclui pela impossibilidade da incidência, no que concerne ao ICMS, ao analisar especificamente caso de *software*: “(...) não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador – matéria exclusiva da lide – efetivamente não podem os Estados instituir ICMS”. Apesar de o STF entender que o bem incorpóreo não estaria sujeito à incidência do ICMS deve-se atender para o fato de que o conceito de mercadoria e o de incidência podem ser mais amplos, fazendo com que seja possível a configuração da hipótese de incidência do ICMS (STURTZ, 2003, p. 16).

Entende-se que este posicionamento não prospera, uma vez que a impossibilidade da incidência não reside no fato de serem os *softwares* incorpóreos, como se ativeram os ministros na decisão, mas sim pelo motivo de inexistir regulamentação (STURTZ, 2003, p. 15).

Todavia, do ponto de vista do direito positivo vigente, tendo em conta as peculiaridades das transferências de bens digitais, não se pode afirmar existente uma operação de circulação jurídica entre autores e distribuidores, ou entre distribuidores e usuários finais. O que há são contratos atípicos que permitem aos empresários a disponibilização de informações para serem reproduzidas mediante *download*, sob as balizas delimitadas no termo eletrônico de adesão submetido ao usuário final. Vê-se assim que a posição do STF sobre a incidência do ICMS estampada no Recurso Extraordinário n. 176626/SP, não se ajusta ao modelo do comércio eletrônico direto (ASSUNÇÃO, 2009, p. 31).

¹⁵ RE 176.626-3 – Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10/11/1998 (BRASIL, 1998b).

Na opinião de Abreu e Prado, contrária à decisão do STF, basta que haja regulamentação para que o ICMS seja cobrado. Assim:

Pode-se concluir que os Estados têm competência legislativa para tributar, por meio do ICMS, as operações onerosas nas quais os usuários da Internet façam *download* de *software*, cuja disponibilidade na rede e o custo econômico evidenciam o caráter comercial da circulação de mercadoria. Diante do exposto, concluímos que integra a competência dos estados a tributação da aquisição de bens não corpóreos (intangíveis) via Internet, aptidão esta que deve ser exercida por meio de edição de leis específicas, inexistindo no atual momento, disposições legais que permitam a cobrança do ICMS sobre tais operações (ABREU; PRADO, 2001, p. 19-20).

Geraldo Ataliba dispõe, reconhecendo que a incidência pode ser mais ampla se comparada ao que está exposto na lei tributária, o seguinte:

A lei, ao descrever um Estado de fato, limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam, para os efeitos de criar uma hipótese de incidência. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à hipótese de incidência (ATALIBA, 1997, p. 56).

Ao invocar o aspecto material da hipótese de incidência, considerado como aspecto mais relevante, Ataliba diz, em referência ao ICMS, que é:

a) prática (não por qualquer um); b) por quem exerce atividade mercantil; c) de operação jurídica (não qualquer uma); d) mercantil (regida pelo direito comercial); e) que (cuja operação) importa, impele, causa, provoca e desencadeia; f) circulação (juridicamente entendida como modificação de titularidade, transferência de mão, relevante para o Direito Privado); g) de mercadoria (juridicamente entendida como objeto de mercancia). Tentando síntese, pode-se enunciar esta hipótese de incidência como consistindo na 'prática de operação mercantil, que importa a transmissão de titularidade de direitos de disposição sobre a mercadoria (ATALIBA, 1997, p. 127-128).

O principal aspecto, segundo o autor, é a transmissão de titularidade da mercadoria. A circulação corpórea, em si, não tem importância relevante para impedir a ocorrência da hipótese de incidência (STURTZ, 2003, p. 17).

Ives Gandra da Silva Martins analisa a incidência do ICMS e/ou do ISSQN no caso de *download* de *software* ocorrida de *web site* estrangeiro, operação esta que configura um exemplo típico do comércio eletrônico de bens intangíveis. Tais tributos seriam devidos, desde que regulamentados. Diz o autor:

Em tese, a aquisição de um programa (*software*) de escala comercial (*software* de prateleira) equivale a uma aquisição de mercadoria, com o que o ICMS deve incidir. Não o sendo, o programa tem característica de uma prestação de serviço personalizado, com o que, no máximo, é possível futuro enquadramento na lista de serviços (MARTINS, 2001, p. 51-53).

Acertada é a posição do tributarista citado, haja vista que, ressalvada a regulamentação, a operação de aquisição de *software* através de *download* deve estar sob a incidência do ICMS, ou então do ISSQN, se o programa tem característica de serviço personalizado (STURTZ, 2003, p. 15).

Abreu e Prado corroboram neste sentido e concluem pela incidência do ICMS nas operações de aquisição de bens incorpóreos pela Internet, condicionada à edição de leis que regulamentem a matéria:

Concluimos que integra a competência dos Estados a tributação das aquisições de bens não corpóreos (intangíveis) via Internet, aptidão esta que deve ser exercida por meio de edição de leis específicas, inexistindo, no atual momento, disposições legais que permitam a cobrança do ICMS sobre tais operações (ABREU; PRADO, 2001, p. 20).

Hugo de Brito Machado, entretanto, tem posição contrária e leciona pela impossibilidade de incidência do ICMS em operações de comércio eletrônico de bens intangíveis: “Não sendo um bem corpóreo, o *software* efetivamente não é mercadoria, de sorte que se configura verdadeiro absurdo a exigência do ICMS sobre sua aquisição” (MACHADO, 2016, p. 396).

Entende-se que a possibilidade de incidência do ICMS nas operações realizadas através do comércio eletrônico direto pode ser considerada, não sendo óbice o fato de ser ou não uma mercadoria. Efetivamente, deve incidir o tributo. Outra interpretação levaria a uma desigualdade entre os contribuintes, como, por exemplo, entre aquele que vende a música no *CD* pagando o ICMS e aquele que vende através de *download*. Não incidindo o imposto mencionado, teria que haver então um tributo especial para a rede a fim de colocar os contribuintes que estão dentro e fora num plano de igualdade. Entretanto, esta hipótese deve ser rechaçada pelos princípios básicos de tributação na Internet já elencados, além da impopularidade de um novo tributo (STURTZ, 2003, p. 16).

Logo, aparentemente a solução seria pela incidência do ICMS, desde que embasada no diploma legal, uma vez que a norma tributária, nos moldes dos artigos 108 § 1º e 110 do Código Tributário Nacional, não pode ser amplamente

interpretada, a ponto de exigir tributo sem que haja situação expressa em lei (STURTZ, 2003, p. 16).

Sobre o fato gerador do ICMS, deve-se atender ao fato de que a circulação de mercadoria significa a transferência da titularidade e que o principal elemento para a incidência do tributo é a operação mercantil consumada, ou seja, o aspecto essencial a ser observado é a operação que transfere a titularidade da mercadoria (STURTZ, 2003, p. 17).

Importante nesse sentido é a lição de Roque Carrazza quando se refere ao ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame.

(..) incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias (circulação jurídico-comercial). A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. Saliente-se, de logo, que, para fins de ICMS, os conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias” se interligam e complementam, de modo que se os três não se apresentam, no caso concreto, não há falar, sequer em tese, em incidência do gravame. É bom também esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). Ora, a circulação jurídica pressupõe a transferência, evidentemente de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem tal mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS (CARRAZZA, 2011, p. 39).

Por sua vez, Rômulo Teixeira argumenta que o fundamento do fato gerador do ICMS é a movimentação da mercadoria, contudo, para que se materialize o aspecto operacional, há que se configurar a troca de proprietário ou a transferência de titularidade do bem comercializado.

É sabido que o fato gerador do ICMS é a movimentação da mercadoria. Nessa movimentação, contudo, para que se materialize o aspecto operacional, há que se configurar a troca de proprietário ou a transferência de titularidade do bem comercializado. Assim, o que se há de tributar é a obrigação contratual de se dar uma coisa certa (mercadoria) ou a de fazer ou realizar, também por contrato, um serviço (transporte, v.g.). O ponto de incidência do imposto é, pois, a operação mercantil legalmente consumada e não a circulação da mercadoria, que é simples consequência do negócio realizado (TEIXEIRA, 1998).

Na verdade, o fato gerador não exige a circulação física de mercadoria, mas sim a operação que enseja a transferência de sua titularidade. Isso pode ser

confirmado pelo entendimento Superior Tribunal de Justiça (Súmula 166)¹⁶, no sentido de não reconhecer a existência do fato gerador quando a mercadoria é transferida entre filiais do mesmo estabelecimento. Neste caso, existe a circulação física, pois a mercadoria sai de um estabelecimento e vai para outro do mesmo proprietário. Não existe, porém, a transferência de titularidade e, por isso, não há fato gerador do ICMS.

No caso de haver transferência de titularidade, mas não haver circulação física (somente transmissão de dados digitalizados), deve, porém, ser entendido com hipótese de incidência do ICMS, sendo, portanto, fato tributável, se ocorrido o fato gerador. Isso evidencia a ênfase da hipótese de incidência não na circulação, mas sim na transferência de titularidade e, por conseguinte, considerando que no *download* não ocorra circulação nos moldes tradicionais, mas aconteça a troca de titularidade, não existe outra conclusão para o caso senão o reconhecimento da hipótese de incidência do ICMS (STURTZ, 2003, p. 17).

Parece ficar evidenciada a hipótese teórica de incidência deste imposto nas operações de comércio eletrônico direto, onde não existe circulação física de mercadoria, mas sim a transmissão digital através de *download*. Basta, entretanto, que esta nova possibilidade de ocorrência do fato gerador esteja devidamente disciplinada pela legislação competente. Por outro lado, não se defende a ideia de ampliar indiscriminadamente o conceito de mercadoria, mas tão somente adaptá-lo à realidade atual. A ampliação deve valer somente para os bens que tenham caráter comercial, mas que não se enquadram atualmente no ultrapassado conceito, tais como filmes, músicas e *softwares* digitalizados, circuláveis através de *download* (STURTZ, 2003, p. 18).

E, para que seja o conceito de mercadoria ampliado, tornando, assim, regulamentada, do ponto de vista tributário, a operação de comércio eletrônico direto, vale ressaltar o art. 110 do CTN estabelece que não pode haver alteração na definição, conceito e alcance de institutos jurídicos-tributários.

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, pelas Constituições dos Estados,

¹⁶ Súmula 166- STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996) (BRASIL, 1996a).

ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Conforme o entendimento de Roque Wolkweiss, no art. 110 do CTN tem-se que, quando a Constituição Federal usar determinada palavra ou figura de direito para definir competências, essa palavra ou figura jurídica não pode ter, quando da criação do tributo ou arrecadação respectiva, o seu sentido original alterado.

(...) tem-se que, quando a Constituição Federal usar determinada palavra ou figura de direito para definir (dizer qual a pessoa jurídica de direito público) ou limitar (estabelecer as condições) competências (para instituir este ou aquele tributo ou arrecadação pecuniária compulsória), essa palavra ou figura jurídica não pode ter, quando da criação do tributo ou arrecadação respectiva, o seu sentido original alterado (WOLKWEISS, 2002, p. 220).

Por sua vez, Hugo de Brito Machado Segundo questiona o emprego de uma palavra em seu texto, por que ela deveria ser entendida com o significado que lhe é usualmente atribuído pelo Direito Privado? Dizer que assim deve ser porque previsto no art. 110 do CTN” implicaria interpretar a Constituição à luz do CTN.

O art. 110 do CTN, embora tenha inegável importância didática, é mera afirmação do óbvio. (...) Ele afirma o óbvio, todavia, no que tange à impossibilidade de a lei alterar a Constituição. No que tange ao fato de a Constituição ter acolhido conceitos de Direito Privado, a afirmação não ostenta a mesma obviedade. Ao empregar uma palavra em seu texto, por que ela deveria ser entendida com o significado que lhe é usualmente atribuído pelo Direito Privado? Dizer que assim deve ser “porque previsto no art. 110 do CTN” implicaria interpretar a Constituição à luz do CTN, o que não parece adequado. Por outro lado, se a palavra empregada pela Constituição possui significado claro previamente atribuído pela legislação anterior, seja ela de Direito Privado ou não, por que recorrer a outros significados, não jurídicos, na interpretação constitucional? (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 253).

Isto quer dizer que o conceito de Direito Privado utilizado pela Constituição Federal não poderá ser alterado pela lei tributária. Destarte, o caso da mercadoria, previsto na Carta Magna, no seu art. 155, II, deve ser analisado em conformidade com o art. 110 do CTN, uma vez que a legislação tributária seria imprópria para alterar a definição do vocábulo “mercadoria” e, conseqüentemente, exigir o tributo (STURTZ, 2003, p. 19).

Por derradeiro, a ampliação da definição deveria ser feita somente através de emenda constitucional. Isto porque nada impede que a Lei Maior altere o conceito de direito privado para fins tributários, que venha a equiparar a transmissão de

dados digitalizados à circulação de mercadorias. Logo, percebe-se que a Carta Magna, por óbvio, tem autonomia sobre a regra do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Então, entende-se que pode vir a Constituição Federal, em eventual alteração, acrescentando um parágrafo ao art. 155, a equiparar a transmissão de dados digitalizados à operação de circulação de mercadorias, para então estar obedecida, quanto ao conceito de mercadoria, a regra do art. 110 do CTN, e, quanto ao aspecto didático e científico, a hipótese de incidência do ICMS, restando, assim, regulamentada a operação de comércio eletrônico direto para fins tributários.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico apresentou como objeto de análise o comércio eletrônico e a tributação nas operações envolvendo a comercialização eletrônica de bens digitais disponibilizados por *download*, atribuindo ao objeto eventuais características de mercadoria passível de circulação que pudessem ensejar hipótese de incidência do ICMS sobre bens digitais.

Para tanto, abordou-se inicialmente a pertinência da temática proposta, a qual se tem devido à controvérsia jurídico-tributária que envolve as operações de comércio eletrônico direto, no tocante à venda de conteúdo digital via *download*, tendo em vista ausência de amparo normativo e consolidação jurisprudencial, especialmente no que se refere às recentes tecnologias atreladas aos bens digitais, cuja modalidade de negócio jurídico pode ser contratada pelo usuário através da internet.

De modo consequente, foram relatados os principais aspectos que norteiam o ordenamento jurídico tributário nacional, concluindo-se que a rigidez principiológica, constitucional e normativa que rege o sistema tributário nacional, indica ainda mais a necessidade de adequação expressa e exata dos moldes indicativos jurídicos e tributários do objeto de estudo em questão, para que haja efetiva adequação aos padrões legislativos e conceituais propostos na esfera jurídico-tributária.

À vista disso, foram evidenciadas algumas especificidades teóricas e jurídicas que norteiam a utilização da internet para o comércio eletrônico, verificando-se possíveis controvérsias jurídico-tributárias que atingem a venda de bens digitais por *download*. A discussão mostrou-se relevante em consequência de supostas incompreensões no campo jurídico e da inércia legislativa em enfrentar a complexidade de variações e especificações decorrentes do comércio eletrônico direto.

Aparentemente o maior problema que envolve as operações efetuadas dentro do âmbito da Internet diz respeito à grande dificuldade de controle, por parte do Fisco, quanto à verificação da ocorrência das operações voltadas ao comércio eletrônico. No entanto, isto não significa que os respectivos fatos geradores de tributação não ocorram. Trata-se de questão, eminentemente de ordem prática, cuja

resolução pode ser encontrada pelo legislador que criará mecanismos de fiscalização, tendo em conta o respeito aos direitos constitucionais assegurados a todos os contribuintes.

Nesse contexto, observa-se que ao adquirir bens digitais nas plataformas que efetuam as respectivas comercializações eletrônicas pela internet, o usuário passa a ter acesso ao conteúdo digital e a todos os recursos a ele inerentes. Sendo que, por se tratar de operação que tem por foco disponibilizar ao contratante acesso ao conteúdo digital e suas utilidades, verifica-se, desse modo, notória e expressamente a cessão de direitos de uso do bem digital, a qual é realizada através de contrato de licença.

Por outro lado, o provimento de bens digitais ao usuário parece não implicar na transferência do direito de uso, uma vez que o modelo de negócio jurídico em questão possui características típicas e especificidades que vinculam a utilização do conteúdo digital a uma série de atividades necessárias à sua acessibilidade, as quais poderiam hipoteticamente ser caracterizadas como fato gerador de tributação futuramente.

Dessa forma, conforme exposto ao longo do presente trabalho, bens digitais poderiam, em tese, ser classificados como mercadoria passível de circulação e, hipoteticamente, sujeito à incidência de ICMS, tendo em vista sua total intangibilidade, que decorre da ausência de meio físico; assim como em razão da obrigação que envolve a operação, que aparentemente não se enquadra em obrigação de dar (fornecer fisicamente o objeto contratado), a qual seria necessária para incidência do tributo em comento.

Sendo assim, tem-se que as operações que envolvem a comercialização eletrônica de conteúdo digital seriam atingidas por obrigação de fazer, tendo em vista o fato de ao usuário ser permitido o *download* de bens digitais através de licença ou cessão do direito de uso, sem que a ele seja fornecido fisicamente o objeto contratado. Entretanto, há divergência acerca do assunto, em virtude de que a venda direta de bens digitais disponibilizados por *download*, como uma espécie de prestação de serviço e abarcada na obrigação de fazer, requer a necessária e indissociável preexistência de bens corpóreos para que o usuário atinja a finalidade de uso do conteúdo digital.

Desse modo, não se deixa de levar em consideração os critérios normativos estabelecidos no ordenamento jurídico-tributário, em especial as

limitações ao poder de tributar no tocante aos princípios e imunidades. Observa-se que eventuais alterações na seara conceitual do direito privado poderiam atender a finalidade jurídico-tributária, a qual viesse a equiparar a transmissão de dados digitalizados à circulação de mercadorias. Resultando, assim, na hipótese de incidência do ICMS, para fins de operação eletrônica na internet e tributação de bens digitais por *download*.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Cláudio de e PRADO, Marcos Vinícius. Tributação na Internet. In.: **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 67, Abril/2001. São Paulo: Ed. Oliveira Rocha, p.16-27.
- ALVES, João Lopes; BRAZ, Mário. **Comércio eletrônico: desafios a fiscalidade**. Estudos em memória de Ramón Valdes Costa. Montevideo: Fundación de Cultura Universitária, 1999, tomo II.
- AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda nas Empresas**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de *software*. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 11, n. 93, fev./mai. 2009. Disponível em:< <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/201/190>>. Acesso em: 17 jan. 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.
- BRASIL (1966). **Código Tributário Nacional**. 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/L5172Compilado.htm> . Acesso em 12 jan. 2017.
- _____ (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 10 jan. 2017.
- _____ (1995). **Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995**: Aprova a Norma nº 004/95 - Uso da Rede Pública de Telecomunicações para acesso à Internet. Disponível em:< <http://www.anatel.gov.br/legislacao/normas-do-mc/78-portaria-148#item3>>. Acesso em: 30 abr. 2017.
- _____ (1996a). Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166**. Disponível em< <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp#TIT6TEMA0>>. Acesso em: 2 fev. 2017.
- _____ (1996b). **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> 4 jan. 2017.

BRASIL (1997). **Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997**. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Disponível em:< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acesso em: 14 mai. 2017.

_____ (1998a). **Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 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: 5 jan. 2017.

_____ (1998b). Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 176.626-3/SP**. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em:< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em: 14 set. 2016.

_____ (2003). Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 456.650 / PR**. Relatora : Ministra Eliana Calmon. Disponível em:< http://www.apet.org.br/jurisprudencia/pdf/juri_19_11_07_1.pdf>. Acesso em: 22 fev. 2017.

_____ (2004). Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 221.239-6/SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=249506>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

_____ (2010). Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945 – MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Disponível em:< <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>>. Acesso em: 26 abr. 2017.

_____ (2011a). Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.202.149 / RS**. Relator: Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 26/04/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628466>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

_____ (2011b). Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 504.615-Agr / SP**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe de 19/5/11. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2442395>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

_____ (2012). Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 330.817 / RJ**. Relator: Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe de 20/09/2012. Disponível em:<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2848329>>. Acesso em: 18 mar. 2017.

_____ (2013a). **Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013**. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos

no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Disponível em:<
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em: 12 jun. 2017.

BRASIL (2013b). Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 568.454-AgR / RJ**. Relator: Ministro Teoria Zavascki, Segunda Turma, Dje de 11/06/2013. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4072624>>. Acesso em: 19 mar. 2017.

_____ (2016). Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 848.696-AgR / SP**. Relator: Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 26/08/2016. Disponível em:<
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11663569>>. Acesso em: 20 mar 2017.

_____ (2017). Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 657**. Disponível em:<
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2147>>. Acesso em: 21 mar 2017.

CARBONI, Guilherme C. **Direito de autor na multimídia**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

CARNEIRO, Maria Francisca. **Pesquisa jurídica: metodologia da aprendizagem: aspectos, questões e aproximações**. 10. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2017.

CARRAZZA (2011), Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____ (2013). **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. **Não cumulatividade do ICMS e Princípio da Neutralidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO (2000), Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. In: **Jus Navigandi**, n. 48. Disponível em:
<<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1813&qt>>. Acesso em: 5 abr.2017.

CASTRO (2008), Alexandre Barros. **Noções de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008.

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

CODIFICAR (2015). **O que é Conteúdo Digital?** Disponível em:<
<https://codificar.com.br/blog/comercio-eletronico/o-que-e-conteudo-digital/>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ªEd. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CÔRREA (2002), Gustavo Testa. **Internet e Informática Jurídica “Mercadorias Virtuais”**. Disponível em:
<www.saraivadata.com.br/index.cfm?biblioteca/doutrina/doutrina.cfm?doutrina=74>. Acesso em: 29 mar. 2017.

_____ (2010). **Aspectos jurídicos da Internet**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Atlas. 2008.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. IN: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.), Coleção de Estudos Tributários. São Paulo: IOB, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda; SILVEIRA, Alzira Malaquias da; FERREIRA, Marina Baird. **Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2016.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro; FRANCO, Francisco Manoel de Mello. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. **A tributação do comércio eletrônico**. São Paulo: Del Rey, 2005.

LUNA FILHO (1999), Eury Pereira. **Limites constitucionais à tributação na internet**. Disponível em:<<http://www.ibdi.org.br/site/artigos.php?id=199>>. Acesso em 15 abr. 2017.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Tributação na Internet**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 59, 2000, p. 75-94.

MACHADO (2003), Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO (2016), Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

MAIA, Carlos Francisco de Sousa. Comércio eletrônico, um novo cenário para o ICMS. **Revista dos Tribunais**, v. 100, n. 907, 2011, p. 321-352.

MARTINS, Ives Gandra da Silva e outros. **Tributação na Internet**. Nova Série – 7. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MELO (2001), José Eduardo Soares de. **Tributação na Internet**. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.) Tributação na Internet. Pesquisas Tributárias: nova série n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais; São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2001.

_____ (2004). **ICMS: teoria e prática**. 7^o ed. São Paulo: Dialética. 2004.

_____ (2008); LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISSQN, PIS e COFINS)**. 3. Ed. São Paulo: Dialética. 2008.

NEVES, Guilherme Pereira das. ICMS: comercialização de conteúdos digitais na Internet - Imunidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 74, 2001, p. 50-57.

NIETZSCHE, Friedrich Wilhelm. **Assim falou Zaratustra**: um livro para todos e para ninguém. 3. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1983.

NOSSA GOBBI, Renan. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária: polêmicas atuais sobre a imunização da produção (litero) musical nacional. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 118, nov 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13809>. Acesso em: 29 mai. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. **Imunidade Tributária Recíproca**: Aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.

SANTOS, Bruno Damasceno Ferreira. Bem digital - natureza e regime jurídico do objeto do comércio eletrônico on-line. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 26 maio 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48246&seo=1>>. Acesso em: 19 jan. 2017.

STURTZ, Gabriel Pinós. **Tributação do comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS**. Revista de Estudos Tributários, v. 6, n. 34, p. 5-26,

TEIXEIRA (2012), Ricardo Santiago. **ICMS no comércio eletrônico**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 20, n. 105, 2012, p. 143-189.

TEIXEIRA (1998), Rômulo José de Medeiros, **ICMS na Operação Mercantil com software**. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1810>>. Acesso em: 11 abr 2017.

TORRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Regime tributário do comércio eletrônico no Brasil. **Interesse Público**, v. 7, n. 33, set/out., 2005, p. 169-194.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

WOLKWEISS, Roque Joaquim. **Direito Tributário Nacional**. 3ª ed, 2002.