



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS – CCJP
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – ECJ

TAIANA VASCONCELOS COIMBRA

A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSMISSÃO DE DADOS

Um Estudo sobre o Comércio de Produtos Digitais

Rio de Janeiro – RJ

Junho de 2017

TAIANA VASCONCELOS COIMBRA

A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSMISSÃO DE DADOS

Um Estudo sobre o Comércio de Produtos Digitais

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor José Carlos Vasconcellos dos Reis

Rio de Janeiro – RJ

Junho de 2017

TAIANA VASCONCELOS COIMBRA

A INCIDÊNCIA DO ICMS NAS OPERAÇÕES DE TRANSMISSÃO DE DADOS

Um Estudo sobre o Comércio de Produtos Digitais

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado à Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em _____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA

Professor José Carlos Vasconcellos dos Reis
Professor Orientador
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Professor Convidado

Professor Convidado

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha família e amigos que me acompanharam nesse processo e estiveram a todo momento ao meu lado.

RESUMO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipais e Interestaduais e de Comunicação – ICMS, é um dos impostos mais antigos do ordenamento jurídico brasileiro, assim, é possível notar que ele está em constante mudança, de forma a se adequar a realidade do mercado brasileiro. Atualmente, vive-se uma nova revolução nos meios de consumo, a chegada da internet e a disseminação desta alterou as formas de realização de compras e vendas. Com a revolução tecnológica, os produtos também sofreram modificações e adaptações, em alguns casos se tornando intangíveis e não tendo mais a necessidade de circulação física, bastando um download para as pessoas terem acesso a esses bens. Assim, busca-se analisar como o ICMS irá operar diante dessa modificação na forma de realização do comércio e das novas mercadorias.

Palavras-chave: ICMS, comércio eletrônico, mercadorias digitais

ABSTRACT

The Tax on the Circulation of Goods and Interstate Transport and Communication Services – ICMS (similar to VAT), is one of the oldest taxes in the Brazilian legal system, so it is possible to notice that it is constantly changing, in order to adapt to the reality of the Brazilian market. Nowadays, we noticed a new revolution in the means of consumption, the arrival of the Internet and the spread of it has changed the forms of conduct the commerce. With the technological revolution, the products also underwent modifications and adaptations, in some cases becoming intangible and no longer needing the physical circulation, in that case, now the only thing needed is a download for people to have access to these goods. Thus, it is sought to analyze how the ICMS will operate in the face of this change in the form of realization of trade and the new merchandise.

Key-words: ICMS, VAT, electronic commerce, digital goods

Sumário

Sumário	6
1. Introdução	7
2. Histórico do ICMS	11
2.1. A Lei 4.625/1922.....	11
2.2. A Constituição de 1934	12
2.3. A Constituição de 1946 e a Emenda nº 18/65	13
2.4. Constituição de 1988	19
2.5. Lei Kandir (Lei Complementar 87/96).....	21
3. O Conceito de Comércio	26
3.1. O Comércio Eletrônico	27
3.2. Classificações do Comércio Eletrônico	30
3.2.1. A diferença entre o B2B e o B2C	30
3.2.2. Comércio Eletrônico Direto e Indireto	31
4. O ICMS no Comércio Eletrônico	35
4.1. Conceito de Mercadoria	37
4.1.1. A Corporalidade das Mercadorias.....	39
4.2. Circulação de Mercadoria.....	40
4.2.1. A Circulação de Mercadorias Digitais.....	42
4.3. Operações do Ponto de Vista Jurídico.....	43
5. Aplicativos como Mercadorias x Softwares (Produção Intelectual)	Error! Bookmark not defined.
6. Convênio ICMS 181/2015.....	Error! Bookmark not defined.
7. Conclusão.....	46
8. Bibliografia	48

1. Introdução

De maneira geral, o presente estudo busca analisar as novas formas de comércio e de mercadorias, de forma que possibilite um estudo sobre a aplicação da legislação vigente do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços e a necessidade da atualização ou formulação de novas normas.

É notória a evolução das relações comerciais, dos produtos e da forma de circularizar estes, porém, a legislação tributária brasileira data de 1964, ou seja, a mesma não acompanhou os avanços tecnológicos da sociedade. O Código Tributário Nacional precede a Constituição Federal atualmente vigente no país e uma breve comparação possibilita verificar as normas tributárias na CF/88 são apenas um espelho do CTN.

Conforme notou GUILHERME CEZAROTI¹:

“A possibilidade de desmaterialização de determinados bens físicos, tais como livros, filmes e discos, para entrega aos consumidores por meios eletrônicos é uma das maiores revoluções trazidas pela utilização da internet.”

Assim, não é mais necessário que os consumidores se desloquem fisicamente até os fornecedores ou que aguardem a entrega do bem físico em sua casa. Atualmente, ao comprar um item digital é possível receber a sua mercadoria em

¹ ICMS no Comércio Eletrônico, p.17.

questão de minutos e diretamente no dispositivo escolhido, ou, como em alguns casos, podendo ter acesso ao conteúdo em qualquer lugar.

Porém, essa desmaterialização da mercadoria como conhecemos, acaba por ocasionar uma desregulamentação do mercado e, por consequência, da incidência dos tributos, uma vez que a nossa legislação não foi pensada para as mercadorias nos moldes atuais, estando ultrapassada em muitos pontos.

É possível verificar essa desregulamentação no momento de qualificar tais operações, em razão da dificuldade do controle de fronteiras e de verificar de onde partiu a mercadoria e para onde está circulou. O controle alfandegário deixa de existir, já que os bens imateriais não possuem necessidade de serem desembaraçados pelos meios tradicionais, muitas vezes nem sendo necessário que o desembaraço ocorra para que o fornecedor tenha acesso a sua mercadoria.

Da mesma forma que tal controle deixa de existir, é possível perceber o aparecimento de novas figuras nessas relações jurídicas. Observamos o surgimento cada vez maior de intermediários que poderiam servir como substitutos tributários ou pelo menos como fornecedores das informações necessárias para a fiscalização tributária. Temos como exemplos para estes casos a App Store da empresa Apple, o Google Apps, da empresa Google, entre outros.

É importante ressaltar que esta nova forma de comércio não torna o comércio tradicional obsoleto, determinados bens continuarão a ser fabricados e entregues já que para alguns itens existe a comodidade de compra-los fisicamente, como o caso de roupas e sapatos onde o consumidor pode ter acesso e verificar se tais itens servem para o seu tamanho, assim como no caso de comidas em que o comprador visa consumir no momento.

Com a evolução trazida pelo comércio eletrônico, problemas vem surgindo e é possível ver na doutrina que alguns autores começam a entender a necessidade de uma reavaliação da legislação tributária atual com o objetivo de adequar as normas a nova realidade que vivemos.

Neste estudo realizaremos análise do conceito de mercadoria e a sua evolução na doutrina de forma a observar quais são as suas características específicas, de forma a verificar o limite da incidência do ICMS. Ainda, buscaremos observar o conceito de circulação de mercadoria, nesse âmbito de mercadorias desmaterializadas e as operações necessárias para esta circulação.

Buscamos verificar o alcance do conceito de mercadoria e definir se tal conceito pode ser utilizado para abranger os bens imateriais vendidos por meio digital, sem utilização de suportes físicos, como a entrega via correios.

Iremos observar, ainda, que a competência para legislar dos estados brasileiros é pautada nas definições de termos existentes há muitos anos e que já estão consolidados na doutrina e jurisprudência. Neste estudo buscaremos verificar se tais termos são o suficiente para a aplicação nas operações ocorridas no comércio eletrônico.

Diante do exposto, o objetivo principal é explorar como o ICMS poderia incidir sobre a circularização de produtos em formato digital nas novas plataformas de comércio. Também serão analisadas as limitações no poder que o Estado possui para instituir tributos ou modificar os já existentes.

Assim, busca-se entender o funcionamento dos mercados na atualidade e como o ICMS deve ser interpretado por essas modificações. Iremos analisar como o ICMS é afetado pelas mudanças ao longo de sua história e dessa forma, vislumbrar como essa nova organização do comércio irá afetá-lo.

2. Histórico do ICMS

2.1. A Lei 4.625/1922

No período pós 1ª Guerra Mundial, os países na Europa, buscando se reerguer, começaram a promover alterações em seus sistemas tributários, de forma que fosse possível aumentar a arrecadação para financiar sua reconstrução. Assim, foram criados impostos que incidiam sobre a venda e o consumo.

Tais mudanças influenciaram o pensamento no Brasil, que na época, possuía como principal receita tributária a receita advinda do Imposto de Importação. E em 31 de dezembro de 1922, influenciado pelos modelos Francês e Alemão, foi criada no Brasil a Lei Federal nº 4.625/1922, que instituiu o Imposto sobre Vendas Mercantis, também conhecido como IVM.

A Lei 4.625/1922 foi criada por sugestão de comerciantes reunidos no Primeiro Congresso de Associações Comerciais do Brasil, ocorrido em outubro do mesmo ano da edição da Lei. Os comerciantes, na época, estavam interessados em possuir um título de crédito ligado à venda das mercadorias.

No momento da sua criação, o Imposto sobre Vendas Mercantis era de competência da União e, apenas com a promulgação da Constituição Federal de 1934 e pela Lei do IVM ter sido absorvida por essa, é que o imposto foi ampliado passando a incidir sobre as operações de vendas e de consignações, neste momento do IVM passou a ser conhecido como IVC.

2.2. A Constituição de 1934

ALIOMAR BALEEIRO², explica o surgimento do antigo imposto sobre vendas mercantis, o IVC, com a promulgação da CF/1934, bem como o impacto econômico nas receitas dos Estados-Membros, uma vez que no momento de sua criação o IVC era um imposto cumulativo:

“A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas'.”

Ainda no entendimento de Aliomar Baleeiro, pode-se dizer que do ponto de vista econômico, o ICM, que surgiu posteriormente, é o mesmo IVC, que concorria com cerca de três quartos da receita tributária dos Estados-Membros. O argumento

² Direito Tributário Brasileiro, 13ª Edição, p 525.

principal é de que o ICM só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais pelo *nomem juris*, já que os três refletiam a mesma realidade econômica, ou seja, a introdução da mercadoria no círculo comercial.

2.3. A Constituição de 1946 e a Emenda nº 18/65

Na época, era de conhecimento geral que se almejava instituir um imposto não-cumulativo, posto que um imposto cumulativo numa operação plurifásica era prejudicial à evolução econômica e tributária do país, desequilibrando assim a ordem econômica, bem como o desenvolvimento nacional. O primeiro passo nesse sentido foi dado pela França que se tornou então o primeiro país a tomar esta medida de criar um imposto não-cumulativo.

É importante ressaltar que apesar de ter sido o primeiro país a trazer este conceito na não cumulatividade, a França tentou colocar em prática tal conceito desde 1936, porém, apenas em 1954 que conseguiu instituir um tributo que desde a sua criação possuía o princípio da não-cumulatividade, quando se criou a *taxe sur la valeur ajoutée*. O tributo foi modificado posteriormente mas permanece em vigência até os dias atuais e é denominado como TVA.

Muito embora a França tenha instituído o TVA em 1954, a Comunidade Europeia apenas adotou o IVA, em referência ao TVA francês em 1967, sobre o assunto PAULSEN³ comenta:

³ Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 353.

“A Comunidade Europeia adotou em sua primeira diretiva (1967) para harmonização geral do imposto de consumo o modelo IVA tal como resultou da longa experiência francesa, de pagamentos fracionados e dedução financeira dos investimentos (posteriormente desenvolvido sem sua sexta diretiva) (...) Em todos esses países, a neutralidade é alcançada por meio da transferência do ônus financeiro do tributo para o adquirente pelo mecanismo dos preços, e acaba sendo suportado, em definitivo, pelo consumidor final. (...) Enfim, todos os sistemas jurídicos procuram preservar e assimilar certos efeitos econômicos comuns tanto ao IVA da América Latina, como ao TVA europeu ou ao ICMS brasileiro (...)”

Assim, mais uma vez seguindo o exemplo da França, o Brasil, na Constituição de 1946, trouxe pela primeira vez o conceito de seletividade para os impostos. Em seu artigo 202⁴, estabeleceu que:

“Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Desta forma, com a constituição de 1946 foram isentados de imposto os artigos classificados como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico de pessoas com recursos escassos, bem como as vendas e consignações por comerciantes e produtores.

⁴ Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.

Já a regra da não-cumulatividade dos impostos veio em 1958, conforme ALCIDES JORGE COSTA⁵ discorre sobre a primeira manifestação da regra no Brasil:

“A primeira manifestação da regra da não cumulatividade se deu em 30 de dezembro de 1958, quando a Lei 3.520, que tratava do antigo imposto de consumo, incidente sobre o ciclo da produção industrial, dispôs que, do imposto devido em cada quinzena, fosse deduzido o valor do imposto que, no mesmo período, houvesse incidido sobre matérias-primas e outros produtos empregados na fabricação e acondicionamento dos produtos tributados.”

Ademais, o conforme IVES MARTINS⁶:

“(...) princípio da não-cumulatividade, com as peculiaridades próprias de seus sistemas, batiza o tributo com a denominação de ‘valor agregado’, em clara alusão à oneração da parte adicionada e não daquela antecedente.”

Em 1965, houve a edição da Emenda Constitucional 18, que alterou o fato gerador do ICM e trouxe outras providências, ALIOMAR BALEEIRO⁷ entende que a EC n. 18/65, na reforma tributária, apenas modificou o fato gerador do tributo:

⁵ ICM na Constituição e na lei complementar, p.103.

⁶ MARTINS, Ives Gandra. Temas Atuais de Direito Tributário.

⁷ Direito Tributário Brasileiro, 13ª Edição, p 525.

“A EC 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, o fato gerador do IVC era o contrato de compra e venda, o negócio jurídico no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, só eles.”

KIYOSHI HARADA⁸, comenta sobre RUBENS GOMES DE SOUZA, relator da comissão do projeto de reforma tributária, que, em 1967, expunha o conceito do fato gerador do ICM, bem como a diferença entre coisa e mercadoria, em versos:

“Rubens Gomes de Souza, que foi o Relator da Comissão elaboradora do Projeto de Reforma Tributária, sustenta que o fato gerador do imposto é a ‘saída física de mercadoria de estabelecimento mercantil, industrial ou produtor, sendo irrelevante o título jurídico de que tal saída decorra e bem assim o fato desse título envolver ou não uma transmissão de propriedade’. Acrescenta, ainda, que a saída física tributada é aquela que configura ‘uma etapa no processo de circulação da mercadoria, assim entendido o complexo das sucessivas transferências desta, desde o seu produtor, expressão que inclui o fabricante, e o importador, até o seu consumidor final’.

O importante é salientar 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, segundo a doutrina tradicional.”

⁸ Direito Financeiro e Tributário, p.428.

A doutrina entende que as Emendas Constitucionais 18/65 e 01/69, acabaram por criar uma confusão jurídica, já que concederam o mesmo fato gerador do IVC para o ICM e com a previsão constante no art. 52, II, do CTN, que veio em 1966, onde o ICM incidiria no estabelecimento do importador nos casos de mercadoria estrangeira. Isto ocorreu devido ao restabelecimento do artigo citado pelo Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que o mesmo havia sido revogado pelo art 8º do Ato Complementar nº 36/67.

SACHA CALMON⁹, trata do momento histórico em que houve a alteração do IVC para o ICM em nosso ordenamento jurídico, e descreve o motivo que se deveu ao fato da instituição de imposto não-cumulativo, conforme podemos observar:

“Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurídicos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em

⁹ Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário, p. 220-221.

lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.”

ALIOMAR BALEEIRO também se pronunciou sobre esta mudança, quanto a introdução do ICM em nosso ordenamento jurídico, por meio da EC n. 18/65, após ter havido uma aceitação do tributo francês ao redor do mundo. O autor entende que o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo.

VITTORIO CASSONE¹⁰ leciona como ocorre a não-cumulatividade do ICMS, conforme transcrito:

“O aspecto central deste dispositivo define que o ICMS será não-cumulativo. Distingue-se da cumulatividade, tendo em vista que nesse sistema o imposto incide, em cada etapa, sobre a totalidade do valor das mercadorias, sem nenhum abatimento. Em seguida, o inciso explica como se dará a não-cumulatividade. Pela redação posta, o ICMS incidirá sobre o valor total das mercadorias, dando a diretriz de como deverá ser emitido o documento fiscal. E a não-cumulatividade se efetivará no momento do pagamento do imposto por D, em que, do devido na operação de saída de seu estabelecimento, se abaterá o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores (de A para B, de B para C, de C para D). Na prática, esse montante cobrado consta do documento relativo à

¹⁰ Direito Tributário, p.325.

operação de venda, emitido por C contra D, considerando que no documento fiscal de C já vem embutido o valor das anteriores.”

Ainda, IVES GANDRA MARTINS¹¹, traz advertências sobre o regime monofásico ser incompatível com a não-cumulatividade do ICMS:

“Tenho o entendimento de que o ICMS não pode deixar de ser ‘não cumulativo’ em hipótese alguma, por ser essa uma imposição constitucional. Assim, ressalvadas as exceções expressamente previstas na Constituição, não pode ser transformado em tributo monofásico, a não ser que a circulação se exaure numa única hipótese. Qualquer legislação que elimine o princípio da ‘não-cumulatividade’ no ICMS, apenas poderia ser considerada constitucional, se corresponder a uma opção do contribuinte, no exercício de seu direito de dispor de ‘direitos disponíveis’. Jamais por opção do Estado.”

2.4. Constituição de 1988

KIYOSHI HARADA¹² trata sobre a ampliação do ICM com o advento da Constituição Federal de 1988, onde o ICM se tornou o ICMS, passando a abarcar os serviços de transporte e comunicação:

¹¹ Apud, Paulsen. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, p. 352.

¹² Direito Financeiro e Tributário, p.427.

“O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.”

A evolução histórica do ICMS nos mostra como este tributo passou por transformações ao longo do tempo, uma vez que durante toda a história houveram princípios, dentre eles o princípio da não-cumulatividade que deve objetivar a materialização dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, (arts. 1º, IV; 170, IV c.c. 173, § 4º, da CF/88); tentativas de unificação de tributos; entre outros fatos que demonstravam a vontade do legislador em desonerar a tributação imposta ao contribuinte, uma vez que há forte ligação entre a economia consumista, em todas as suas fases. E isto ocorre pois o legislador tenta acompanhar as modificações das próprias relações comerciais.

IVES GANDRA MARTINS¹³ leciona sobre a não-cumulatividade e sobre como eliminar o efeito cascata no ICMS em nosso ordenamento jurídico pátrio, bem como sobre o direito de crédito:

¹³ Temas Atuais de Direito Tributário, p.396.

“A não-cumulatividade do ICMS corresponde à teoria do valor agregado com adaptação ao direito pátrio. Como já se viu, no concernente ao IPI, a eliminação do efeito ‘cascata’ dá-se por força da adoção de uma das três formas de compensação das incidências anteriores, a saber: a do sistema do imposto sobre imposto, a de base e aquele de apuração periódica. O Brasil optou pela apuração periódica, pela qual o imposto é compensado, com crédito na entrada, daquele imposto devido no momento da saída da mercadoria (...) A compensação não se dá por força do imposto cobrado na operação anterior, mas do imposto incidente. O imposto poderá nunca ser cobrado, mas gerará direito a crédito, posto que a incidência é aquela determinadora do crédito, como bem já decidiu o Supremo Tribunal Federal nas questões que lhe foram levadas ou como já demonstrei em parecer sobre a matéria. O aspecto novo do princípio da não-cumulatividade é o alargamento do espectro impositivo do ICMS (...)”

2.5. Lei Kandir (Lei Complementar 87/96)

Em 1996, surgiu a Lei Kandir que regulamentou a aplicação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). E que substituiu o então Decreto-Lei nº 406/68, que já se encontrava ultrapassado visto que tínhamos uma nova Constituição com novos artigos regendo tal imposto.

A Lei Kandir possui esse nome pois foi sugerida pelo então Deputado Antonio Kandir, que apresentou o PLP nº 95/1996, este foi aprovado pelo Congresso Nacional, durante a gestão do Deputado Kandir como Ministro do Planejamento do

Governo Fernando Henrique Cardoso, e transformou-se desde então na chamada “Lei Kandir”, ou Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

É importante observar que a LC nº 87/96 foi criada com o intuito de atender as disposições constitucionais previstas nos artigos. 146 e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal de 1988, ao passo que o Convênio nº. 66/88 foi editado em observância ao artigo 34, § 8º, do ADCT, possibilitando assim a instituição do ICMS.

Ademais, conforme entendimento de Aliomar Baleeiro, os artigos previstos no Decreto-Lei nº 406/68 eram insuficientes para abranger as novas hipóteses, incluídas no âmbito do imposto estadual pelo Texto Magno.

Ressalta-se que, o disposto na alínea g, do § 2º, XII, do art. 155, consubstancia exceção à característica da competência tributária consistente na faculdade de seu exercício, uma vez que os Estados-Membros e o Distrito Federal não poderão tomar decisões independentes sobre o ICMS senão mediante deliberação conjunta. Com efeito, a única exceção à essa faculdade é a do exercício da competência tributária do ICMS, pois um Estado-Membro não pode deixar de instituí-lo por constituir imposto de caráter nacional, pondo a perder sua consistência e ensejando a chamada 'guerra fiscal'.

KIYOSHI HARADA¹⁴ aponta inconstitucionalidade na LC nº 87/96, conforme se segue:

¹⁴ Direito Financeiro e Tributário, p.435.

“A Lei Complementar nº 87, de 13-09-1996, editada com fundamento no inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF, é lacunosa e contém inconstitucionalidades gritantes, algumas delas eliminadas ou agravadas por leis complementares posteriores, outras, ainda, superadas por Emendas Constitucionais supervenientes. (...) Essa Lei Complementar nº 87/96 omitiu-se, também, na disciplinação da cobrança do ICMS sobre os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais de passageiros, impossibilitando a aplicação de normas constitucionais concernentes aos princípios da não-cumulatividade e de repartição do produto de arrecadação entre os Estados-membros.”

Já sobre a seletiva trazida, EDUARDO SABBAG¹⁵ (2009, p. 946) faz a comparação entre a seletividade antes e após a CF/88:

“Antes da Constituição Federal, o então ‘ICM’ (hoje, ICMS) tinha a mesma alíquota distinta para os produtos, admitindo-se, facultativamente ao ICMS, a própria seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III, da CF). Quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal n. 22/89, há as internas – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as interestaduais, para as quais há o seguinte critério: alíquota para todas as mercadorias.”

Sobre as mudanças que alteraram a Lei Kandir, KIYOSHI HARADA¹⁶ (2006, p. 439), leciona sobre a LC nº 102/2000, que violou o princípio da não-cumulatividade:

¹⁵ .Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos, p.946.

“A Lei Complementar nº 102, de 11-7-2000, introduziu várias alterações na LC nº 87/96, entre as quais as que violam o princípio da não-cumulatividade do ICMS. A nova redação conferida ao § 5º do art. 20 parcelou em 48 meses o crédito do imposto a ser aproveitado, decorrente de aquisição de bens integrantes do ativo fixo. Para efeito de aproveitamento de um quarenta e oito avos por mês, adotou-se um complicado critério de apuração, que poderá implicar cancelamento do saldo remanescente do crédito, no final do quadragésimo oitavo mês. Outrossim, introduziram-se drásticas restrições ao direito de crédito do ICMS relativamente à aquisição de energia elétrica e recebimento do serviço de comunicação, por meio de nova redação conferida ao inciso II do art. 33 e introdução do inciso IV.”

É importante mencionar sobre a modificação do art. 7º, da LC nº 102/2000, especificamente quanto a inserção do § 5º, do art. 20, da Lei Kandir, bem como as inovações introduzidas no art. 33, II e IV, desta lei complementar, uma vez que o STF concedeu interpretação conforme à CF/88 sem redução de texto com o fito de afastar o efeito do art. 7º acima, após análise do princípio da anterioridade, conforme se denota na Ata nº 27/2003, DJ 04.10.2004.

KIYOSHI HARADA¹⁷ (2006, p. 439), trata ainda sobre as LCs nº 114/2002 e 115/2002, que também modificaram a LC nº 87/96, conforme o texto:

¹⁶ Direito Financeiro e Tributário, p.439.

¹⁷ Direito Financeiro e Tributário, p.439.

“A Lei Complementar nº 114, de 16-12-2002, veio eliminar algumas das inconstitucionalidades apontadas, ao mesmo tempo em que buscou harmonizar aqueles textos daquela Lei Complementar nº 87/96 com os textos constitucionais supervenientes, decorrentes da EC nº 33/01. Outra Lei Complementar, a de nº 115, de 26-12-2002, introduziu na LC nº 87/96 normas de natureza financeira para compensar os Estados e os Municípios, que perderam suas receitas em decorrência de exonerações tributárias das operações e prestações destinadas ao exterior.”

Isto posto, é notório as modificações que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre os serviços de transporte intermunicipais e de telecomunicações (ICMS). A Constituição Federal e as Leis Complementares que vieram em consequência, sempre tentam reproduzir e adequar o imposto a realidade vivenciada no país. E é seguindo esta linha de raciocínio que buscamos estudar a necessidade de mais uma modificação no imposto de forma que seja possível acompanhar as inovações do mercado.

3. O Conceito de Comércio

Não é possível encontrar uma definição para o Comércio na legislação brasileira, ora, mesmo porque este não seria o papel do direito positivo. É função da ciência do direito trazer essas definições, uma vez que esta deve descrever o direito posto.

É primordial para nosso estudo tal definição, porém, mesmo no campo da ciência do direito, quando buscamos a conceituação do comércio encontramos dificuldade para tratar de forma palpável tal relação. A maioria das obras doutrinárias parte do pressuposto de que o seu leitor possui o entendimento prévio de conceitos fundamentais, como o caso do comércio.

Desta forma, vejamos o que o DICIONÁRIO ESCOLAR DA LÍNGUA PORTUGUESA da ACADEMIA BRASILEIRA DE LETRAS como comércio:

“comércio (co.mér.ci:o) s.m.

- 1.Atividade que tem por objeto a venda, ou, excepcionalmente, a troca de produtos naturais ou industriais; mercancia.
- 2.O conjunto de pessoas que se dedicam às atividades comerciais.
- 3.O conjunto de casas comerciais de uma localidade.
- 4.Relações de negócios ou de sociedade, trato, convivência, troca de pensamentos ou sentimentos.”

MARCUS CLÁUDIO ACQUAVIVA¹⁸ nos traz a seguinte definição sob a ótica jurídica da palavra:

“Comércio. Do latim, *commercium*, de *merx*, *mercis*: mercadoria. Atividade exercida pelos comerciantes, consistente na circulação de mercadorias, com intuito de lucro.”

No mesmo sentido, MARIA HELENA DINIZ¹⁹ dispõe:

“Comércio. *Direito Comercial*. 1. Soma de atos do comércio praticados habitualmente, fazendo intermediação entre produtor e consumidor, com a intenção de obter lucro, e facilitando a circulação de riquezas.”

Assim, é possível notar que existem diversas definições para o conceito de comércio e que todas elas são abrangentes. Cabe então a ciência do direito trazer de forma mais explícita o que se pode considerar na hora de lidar com operações comerciais.

3.1. O Comércio Eletrônico

De forma geral, o Comércio Eletrônico é definido como o conjunto de transações e operações realizadas através da rede mundial de computadores (World

¹⁸ Dicionário Jurídico Brasileiro Acquaviva, p320. 1998

¹⁹ Dicionário Jurídico, v.1, p. 656.

Wide Web, também conhecida como Web ou WWW), popularmente conhecida como internet.

A definição do Comércio Eletrônico vem para contrapor o conhecido Comércio Tradicional, este é o comércio que conhecemos e que ocorre fisicamente, onde o consumidor se desloca até a loja e realiza as suas compras pessoalmente, enquanto que no primeiro caso, tem-se as lojas “on-line” em que o consumidor tem acesso através de um computador conectado à rede, não precisando se deslocar fisicamente para realizar as suas compras.

Para ALBERTO LUIZ ALBERTIN²⁰, o comércio eletrônico é definido da seguinte forma:

“O comércio eletrônico (CE) é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de um negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intra-organizacional, numa estrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo”.

Desta forma, devemos excluir do conceito de comércio eletrônico as operações de venda contratadas entre vendedor e consumidor por meios que não envolvam a utilização de meios eletrônicos para intermediar esta operação, ou seja, não podemos considerar como comércio eletrônico aqueles ocorridos através de

²⁰ Comércio Eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação, p.15

televentas ou através correspondências, vale ressaltar que a utilização de correio eletrônico, para a intermediação de compras, também não pode ser considerado como comércio eletrônico.

O *Internet Tax Freedom Act*²¹, adotou como conceito de comércio eletrônico qualquer transação que fosse conduzida na internet ou por meio de acesso à internet, compreendendo a venda, arrendamento, licenciamento, oferta ou entrega de propriedade, bens, serviços ou informação, para exame ou não, e inclui nesse conceito o próprio provimento de acesso à internet.²²

Já o modelo de Lei elaborado pela Comissão de Legislação do Comércio Internacional das Nações Unidas, conhecido como UNCITRAL, define o comércio eletrônico, em seu art. 2º, “b”, como a transferência de informações entre computadores, utilizando uma estrutura em comum, ou seja, a rede de computadores.²³

É possível verificar pelo exposto à cima, que as definições são amplas e incluem praticamente qualquer formato de transação nas quais as partes interagem eletronicamente. Assim, podemos ver que estabelecer contatos com clientes, trocar

²¹ O Internet Tax Freedom Act de 1998 é uma lei dos Estados Unidos de autoria do Deputado Christopher Cox e do Senador Ron Wyden e assinada como lei de título “XI of Pub.L. 105-277”, em 21 de outubro de 1998, pelo presidente Bill Clinton, em um esforço para promover e preservar o potencial comercial, educacional e informativo da Internet. A lei impede os governos federais, estaduais e locais de tributar o acesso à Internet e de impor impostos discriminatórios da Internet, tais como impostos binários, impostos sobre a largura de banda e impostos por e-mail. Também impõe impostos múltiplos sobre o comércio eletrônico.

²² Lei 105-277, de 21 de outubro de 1998, seção 1104, n. 3: “The term ‘eletronic commerce’ means any transaction conducted over the Internet or through Internet access, comprising the sale, lease, license, offer or delivery of property, goods, services, or information, whether or not for consideration, and includes the provision of Internet access”.

²³ United Nations Commission on International Trade Law. UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce with Guide to Enactment: with additional article 5 bis as adopted in 1998. P. 4-5. Disponível em http://www.uncitral.org/pdf/english/texts/electcom/05-89450_Ebook.pdf. Acesso em 11/05/2017.

informações, vender, distribuir produtos, efetuar pagamentos, entre outros, são algumas das formas de efetuar negócios eletronicamente.

3.2. Classificações do Comércio Eletrônico

3.2.1. A diferença entre o B2B e o B2C

O Comércio eletrônico possui as suas classificações próprias, e dentre elas podemos verificar as duas formas mais usuais dentro da internet, o B2B – *Business To Business*, ou seja, empresas se tornando fornecedoras de outras empresas. Aqui é possível verificar empresas comprando os seus insumos ou mesmo materiais para revenda de forma online.

A segunda forma mais usual de operações na internet é o B2C – ou seja, *Business to Consumer*. Nestes casos verificamos o consumidor final, aquele que não tem intenção de revenda e realiza a compra para seu uso próprio, efetuando compras em empresas online. Atualmente é uma das formas de comércio que mais crescem e que se tornaram mais rentáveis.

Além dessas duas formas mais usuais, ainda é possível verificarmos um terceiro formato que vem tomando conta do mercado mundial, o B2B2C – *Business to Business to Consumer*, ou em português, Negócio para Negócio para Consumidor. É possível verificar esta ocorrência em grandes sites como é o caso do Ebay, Mercado Livre, etc. Nesses casos existe uma empresa que coloca os seus produtos em exibição em uma segunda empresa, e esta faz a intermediação com o consumidor.

Tais intermediadores também podem servir de ponte entre dois consumidores, ou seja, algo como um C2C – Consumer to Consumer, ou consumidor para consumidor, onde dois não contribuintes entram em uma relação de compra e venda através da internet. Nesses casos, os intermediadores servem como classificados. Cabe mencionar apenas a título de conhecimento, uma vez que tal operação não influenciará o presente estudo.

3.2.2. Comércio Eletrônico Direto e Indireto

Outra classificação possível para o comércio eletrônico é a forma que as mercadorias serão entregues ao consumidor. Se por via digital ou pelos meios tradicionais, como a entrega de produtos físicos via correios.

O comércio eletrônico indireto ocorre quando, apesar das transações serem realizadas por meios digitais a entrega das mercadorias é física, sobre isso escreve GUILHERME CEZAROTI²⁴:

“O comércio eletrônico indireto é semelhante àquele realizado via telefone ou fax, sendo que somente o contrato de compra e venda é celebrado via internet, uma vez que a mercadoria deverá sair de um estabelecimento do vendedor, ainda que seja um armazém ou um depósito fechado, ou ainda, por sua conta e ordem, para ser entregue ao comprador”.

²⁴ ICMS no Comércio Eletrônico, p.31.

Ainda sobre o comércio eletrônico indireto, DANIELA BRAGHETTA²⁵ se pronuncia da seguinte forma:

“(...) *indireta*, com a escolha e encomenda de bens on-line, havendo, contudo, necessidade de entrega física do mesmo, por meio de serviços postais de qualquer natureza, como na compra de um livro ou de um carro, o que caracteriza a operação toda como sendo off-line;(...)”.

Para os casos de comércio eletrônico indireto, uma vez que a legislação tributária atual já possui dispositivos que estabelecem a incidência do ICMS nas hipóteses em que tais compras são feitas por telefone, mas a entrega é realizada de forma física, basta utilizar os mesmos mecanismos de forma a caracterizar a ocorrência do fato gerador do tributo. Desta forma, esses casos não são o objetivo principal deste estudo.

Passemos então para o comércio eletrônico direto, nosso objeto principal. Entende-se como comércio eletrônico direto aquele em que todas as partes da operação ocorrem no âmbito digital, ou seja, desde o momento da compra até o momento da entrega do bem. Os bens, neste caso, são bens digitais que são obtidos através de download.

Sobre o comércio eletrônico direto, DANIELA BRAGHETTA possui o seguinte entendimento:

“(...) *direta*, com todos os procedimentos das ações realizadas on-line, quais sejam a escolha, a encomenda, e a entrega do

²⁵ Tributação no Comércio Eletrônico, p.133.

bem ou serviço feitos por intermédio do computador, sem passar por qualquer forma de fronteiras geográficas, ocorrendo a entrega do mesmo sem a necessidade de utilização de serviços postais, como na aquisição de programas de computador ou conteúdos de diversão”.

O termo comércio eletrônico está diretamente ligado ao meio em que é celebrado o negócio jurídico que antecede a entrega do bem ou serviço, assim, os adjetivos “direto” ou “indireto” estão adicionando mais um dado ao termo do comércio eletrônico, mostrando como será a circulação de tais bens, se física ou digital.

É possível dizer que enquanto o comércio eletrônico indireto enfrenta barreiras geográficas e diversos fatores externos para a sua efetivação, no comércio eletrônico direto isto não ocorre, a entrega, por ser feita eletronicamente não possui tais limitações e pode ocorrer em apenas alguns instantes após o contrato de compra e venda.

Sobre a dificuldade da aplicação da legislação tributária para os casos do comércio eletrônico direto, GUILHERME CEZAROTI²⁶ discorre:

“Há uma grande variedade de bens que podem ser digitalizados e transferidos eletronicamente para os compradores sem a necessidade de qualquer forma de meio físico para transportá-los.

²⁶ ICMS no Comércio Eletrônico, p.32.

A relação existente entre a jurisdição tributária e o comércio eletrônico não é mito simples, dado que este último reúne diversos tipos de transações, tanto em seus conteúdos como em relação aos sujeitos intervenientes, inclusive na forma de sua execução, pois a transação pode concluir-se e realizar-se por meio da própria web, on-line, ou através de meios off-line (por exemplo, via postal). Se o bem é intangível, a fiscalização da ocorrência do fato gerador é dificultada”.

Assim, iremos verificar o impacto dessas transições das mercadorias e as novas formas de operações no mercado.

4. O ICMS no Comércio Eletrônico

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação, o ICMS, está previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988. E instituído pela Lei Complementar 87/96, ou Lei Kandir.

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

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

Tal imposto trata-se de um tributo de competência estadual e distrital, assim sendo, cabe o legislador de cada estado e do distrito federal complementar aquelas diretrizes trazidas pela Constituição e pela LC 87/96. Sempre observando obrigatoriamente o equilíbrio federativo, previsto no artigo 1º da Constituição Federal de 1988.

No presente estudo, trataremos do fato de realizar operação relativa a circulação de mercadorias, através da rede mundial de computadores, a internet.

A regra matriz do ICMS encontra-se no próprio artigo que o prevê, art. 155, II, da CF/88, e conforme Daniela Braghetta²⁷ ocorre da seguinte forma:

“HIPÓTESE

Critério material: realizar operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Critério Espacial: territórios dos Estados e do Distrito Federal.

Critério Temporal: momento da conclusão da operação.

CONSEQUENTE

Critério pessoal

Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal

Sujeito passivo: contribuinte ou responsável estabelecido em lei

Critério quantitativo

Base de cálculo: valor da operação

Alíquota: variável (...)”

Como é possível notar, este tributo incide sobre as operações relativas a circulação de mercadorias, circulação jurídica-comercial, e não apenas física. A lei que permitir a sua incidência apenas será válida se descrever operações de circulação de mercadoria.

Ainda sobre a regra-matriz do ICMS, Antônio Roque Carraza²⁸ discorre:

²⁷ Tributação no Comércio Eletrônico, p.175.

“Salienta-se que, para fins de tributação por meio 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 de se falar, sequer em tese, em incidência do gravame”.

Isto posto, a seguir apresenta-se os três conceitos de forma a se realizar uma análise mais detalhada de cada um desses conceitos.

4.1. Conceito de Mercadoria

MARIA HELENA DINIZ²⁹ define mercadoria da seguinte forma:

“Mercadoria. 1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se compra para revender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou de circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisas carregadas a bordo para trocar ou vender”

No momento da formulação da Constituição Federal de 1988 não havia ainda o que se falar de mercadorias digitais, assim, na época, o conceito, ao ser utilizado na Carta Magna, era relativo a mercadorias físicas, palpáveis. Entretanto, com a

²⁸ ICMS, 17ª ed, p45.

²⁹ Dicionário Jurídico, p.256.

evolução da tecnologia, os mercados se desenvolveram e com eles as mercadorias. Novas formas de consumo passaram a existir.

Assim como podemos ver MARCO AURÉLIO GRECO³⁰ defendendo em sua obra esta visão:

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

Sobre o termo mercadoria, ALIOMAR BALEEIRO³¹ cita PAULO DE BARROS CARVALHO em sua obra:

“A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não o será aquela que mantenho em meu bolso e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.”

³⁰ Internet e Direito, p.82.

³¹ Direito Tributário Brasileiro, p. 543.

O termo mercadoria significa bem, objeto de comércio ou de atividade mercantil. Desta forma, é possível observar um elemento subjetivo que caracteriza mercadoria, que pode ser a disposição do industrial ou do comerciante de colocar determinado bem à disposição de terceiros, caso o proprietário do bem não possua a intenção de comercializá-la, esta deixa de ser considerada mercadoria.

4.1.1. A Corporalidade das Mercadorias

A questão da corporalidade das mercadorias ainda não é pacífica na doutrina e nem na jurisprudência. O conceito da mercadoria intangível ainda é muito novo e está sendo trabalhado ao redor do mundo. Porém, aqui, é imprescindível que este tema seja abordado.

A divisão entre bens corpóreos e incorpóreos está diretamente relacionado com a distinção entre as coisas existentes, que são as possíveis de se ver e tocar, e as intelectuais, que são concebíveis pela inteligência do ser humano.

Assim, no momento da elaboração da Constituição Federal de 1988, os bens utilizados para a definição de mercadoria foram os bens corpóreos, perceptíveis ao tato humano, uma vez que à época só era possível vislumbrar a posse através de um bem corpóreo. Por conta disso, existe a discussão se os bens digitais seriam corpóreos ou incorpóreos, sobre tal assunto Guilherme Cezaroti³² aborda:

³² ICMS no Comércio Eletrônico, p. 82.

“Muita incerteza pode ter sido gerada em razão da dificuldade dos juristas em considerar os direitos sobre bens sem corpus mechanicum. Contudo, a ausência de suporte não implica que o bem seja imaterial, porque os bens que são comercializados eletronicamente são empiricamente perceptíveis aos seus consumidores”.

Essa percepção ocorre no momento da utilização da plataforma para acesso à esse conteúdo considerado inicialmente como incorpóreo. Hoje já possuímos outra nomenclatura para esses tipos de bens, tais bens são considerados como intangíveis.

Os bens intangíveis constituem-se na propriedade imaterial de mercadoria incorpóreas, ou seja, possuem valor econômico mas são desprovidos de substância física, como por exemplo o caso de livros digitais, músicas digitais, aplicativos, dentre outros. Todos esses exemplos estão ligados a produtos que não possuem corpo físico, mas que utilizando a plataforma correta, como leitores digitais e computadores, é possível ter acesso ao seu conteúdo.

4.2. Circulação de Mercadorias

Conforme a atualização do livro de Aliomar Baleeiro, no Direito brasileiro, seja ele o Direito Civil ou o Direito Empresarial, o contrato de compra e venda, embora possa ser considerado perfeito, não transfere propriedade. Após tal contrato, ainda é necessário que se dê a tradição, ou seja, modo comum de alterar o domínio das coisas móveis. Somente assim a mercadoria irá circular juridicamente e assim, o fato gerador do ICMS será realizado.

Conforme a nota de atualização do livro de ALIOMAR BALEEIRO³³:

“A operação que dá ensejo à circulação é, no dizer de ALIOMAR BALEEIRO, ‘todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final’ ou, segundo ALCIDES JORGE COSTA, ‘qualquer negócio jurídico ou ato jurídico material, que seja relativo à circulação de mercadorias’ (cf. ALCIDES JORGE COSTA, op. cit., p. 96)”.

Ainda sobre o conceito de circulação de mercadoria, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO³⁴ insitem:

“Circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula para efeitos jurídicos”.

É possível notar, pela doutrina do Direito, que circular a mercadoria não está ligado apenas aos aspectos materiais. Para o Direito, a circulação da mercadoria vai além, ela significa a transferência de posse de determinado bem, assim como, a transferência dos riscos e dos benefícios da mercadoria.

Nesse sentido, e com relevância para o entendimento da circulação das mercadorias na internet, GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO³⁵ lecionam:

³³ Direito Tributário Brasileiro, p. 542.

³⁴ Apud. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, p. 543.

“Não só a transferência da propriedade *stricto sensu* importa circulação. Também a mera transferência de posse – a título negocial – produz ‘circulação’, quando implique transferir poderes jurídicos típicos do domínio, conferindo ao transmitido *disponibilidade jurídica* sobre a mercadoria. A ‘disponibilidade’ – por ser atributo destacável do domínio – pode ou não ser titularizada pelo *dominus*”.

4.2.1. A Circulação de Mercadorias Digitais

A partir do que foi exposto, é possível aduzir que a efetiva ocorrência de uma saída física da mercadoria é irrelevante, ou, ainda, que não há que condicionar-se a circulação física da mercadoria para a tributação da mesma.

Neste sentido, DANIELA BRAGHETTA³⁶ discorre:

“Aludir a circulação da mercadoria como possível apenas com a transferência física da mercadoria traria como consequência o óbvio engessamento do sistema. Afirmando a teoria comunicacional do direito que este é ‘texto’ não quer significar que o objetivo do cientista do direito seria tão somente transcrever as palavras do legislador. A significação aparentemente patente que teríamos para o termo ‘circular’ seria essa saída física de algo”.

³⁵ Núcleo da definição constitucional do ICM (Operações, circulação e saída), p.112.

³⁶ Tributação no Comércio Eletrônico, p.114.

E JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO³⁷ possui entendimento no mesmo sentido como podemos ver:

“Relativamente à incidência do ICMS não deveria ter significação a *circulação física* (mero trânsito de bens pelas vias públicas); e a *circulação econômica* (alteração nas fases da produção, circulação e consumo); mas, exclusivamente, a *circulação jurídica* (movimentação da titularidade dos bens e das mercadorias)”.

Diante das visões doutrinárias aqui postas, fica claro que no caso da compra e venda de mercadorias digitais, que tem por característica serem intangíveis, ocorre a circulação jurídica da coisa. Pois há a transferência de titularidade desses bens, passando a posse desses do vendedor para o comprador, este podendo usufruir como preferir de seus bens.

4.3. Operações para o ICMS

No texto constitucional, a palavra ‘operação’ garante que a circulação da mercadoria é adjetivação, ou seja, consequência da operação. Para o Direito Tributário, somente terá relevância jurídica aquelas operações mercantis que acarretem na circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir a titularidade. Por tal motivo, a Constituição dá a ênfase na expressão operações de circulação de mercadorias.

³⁷ ICMS Teoria e Prática, p.15.

O ICMS não incidirá sobre mera saída ou circulação de mercadoria física, que não configure em real mudança de titularidade, conforme elucidaram GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO³⁸:

“Operações são atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes: circulação e mercadorias são, nesse sentido, adjetivos que restringem o conceito substantivo de operações.

(...) Os autores que veem no ICM um imposto sobre circulação ou sobre mercadorias estão ignorando a Constituição; estão deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – aí posta pelo próprio Texto Magno – para seus aspectos adjetivos, com graves consequências deletérias do sistema”

ROQUE ANTÔNIO CARRAZA também se posiciona sobre este assunto como é possível ver:

“É bom esclarecermos, desde logo, que tal ‘operação relativa a circulação de mercadoria’ só pode ser jurídica (e não meramente física), o que, evidentemente, pressupõe a transferência, de uma pessoa a outra pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem esta mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS.(...)”.

³⁸ Apud. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, p. 543.

Diante do colocado, verificamos que para a incidência do ICMS, o conceito de mercadoria, circulação, e operação devem estar juntos. E é importante notar que tais conceitos são pautados pelo entendimento jurídico, logo, uma mercadoria não é apenas um bem no plano, é algo que seu dono tenha intenção de venda e que pratique isso com habitualidade.

E quanto a circularização, não é possível entender a circularização apenas como o movimento físico dos bens, a circularização ocorre quando a coisa é transferida juridicamente entre o comprador e o vendedor. A operação junta todos esses conceitos, quando trata de negócio jurídico.

Desta forma, fica claro que não há a necessidade de um bem material que seja movimentado fisicamente para a incidência do ICMS.

5. Conclusão

Diante do apresentado, é possível concluir que o comércio eletrônico é apenas mais uma modificação trazida pela evolução tecnológica, e assim sendo, não existem motivos para não haver a tributação de tais mercadorias.

É possível notar o contínuo crescimento desse segmento, seja pela comodidade para o consumidor, em poder fazer as suas compras de qualquer lugar, ou pelas vantagens comerciais obtidas pelos comerciantes, uma vez que a partir do momento que só precisam de um endereço eletrônico para funcionar, não precisam arcar com custos de aluguéis e funcionários como nos casos de lojas físicas.

É necessário que se regule esta nova forma de mercadoria, apesar de estar no dia-a-dia da maioria das pessoas, a doutrina ainda não aborda de forma exaustiva o tema e é possível notar que o Fisco brasileiro ainda não possui um entendimento a ser seguido nesses casos.

Como se mostrou, é óbvio que dificuldades serão enfrentadas até que a regulamentação esteja de acordo com a realidade atual, como por exemplo, identificar o local da saída dos dados de um produto e o local para onde este circularizou. Terão de ser pensados meios que sejam justos para a repartição entre os estados da arrecadação do ICMS.

Porém, tal projeto não é impossível de ser alcançado. Se utilizarmos as normas atuais do ICMS é possível fazer grandes avanços apenas aplicando de forma análoga ao que já é aplicado para os casos de mercadorias físicas. Identificando o

local em que esta localizado o contribuinte e o local de domicílio do consumidor. Assim possuindo o aspecto da localidade do tributo.

Esta é apenas uma das muitas saídas que podem ser projetadas para o comércio de mercadorias digitais. E esta regulamentação se torna cada vez mais necessária uma vez que no caso das mercadorias digitais ainda não há regulamentação, o que por um lado facilita a transmissão desses dados, porém, de outro, o Estado perde um grande meio de arrecadação para o seu financiamento.

6. Bibliografia

ALBERTIN, Alberto Luiz. *Comércio eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação*. 4. ed. atual. ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico: à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2003.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. Brasil: Malheiros Editores, 2015.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. – São Paulo: MP Editora, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1970.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Ives Gandra. *Temas Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Elevação Jurídica, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Incidência do ICMS nas Operações de Importação*. – São Paulo: Noeses, 2013.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13^a ed. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2011.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário: ideal para concursos públicos*, 1^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.