

ASPECTOS RELEVANTES SOBRE A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO ELETRÔNICO: OS PROBLEMAS DA INCIDÊNCIA DO ICMS E DO ISSQN

Fábio Cunha Terra*

A *Internet*, também conhecida como a grande teia ou grande rede mundial de computadores, foi criada na década de 1960, em plena *Guerra Fria*. Momento de tensão em que o mundo assistia a uma disputa ideológica entre os Estados Unidos da América (EUA) e a União Soviética numa busca desenfreada para ampliar suas áreas de influência. Tal disputa foi marcada, principalmente, pelo desenvolvimento do setor bélico dessas, então, superpotências.

Diante desse cenário, os EUA, temendo uma agressão soviética, desenvolveram um ousado projeto militar: uma rede de computadores, sem um comando central, que interligava pontos estratégicos tais como centros de pesquisa e tecnologia. O objetivo era assegurar a comunicação entre esses pontos ainda que algum deles fosse destruído por um ataque soviético.

Com o tempo essa tecnologia foi sendo aperfeiçoada e difundida nos meios governamentais e científicos de todo o planeta. Entretanto, somente quando a *Internet* foi liberada para fins comerciais é que se descobriu uma de suas maiores vocações: o consumo eletrônico¹.

¹ Eletrônico (*eletronic*) é o termo utilizado para indicar o “uso da eletricidade em dispositivos portadores de inteligência, tais como rádio, televisão, instrumentos, computadores e telecomunicações. A eletricidade usada como energia crua para aquecimento, iluminação e motores é considerada elétrica e não eletrônica. Embora a palavra tenha sido definida anteriormente, a revista *Electronics* (1930) popularizou o termo. O subtítulo da revista era *Electron Tubes – Their Rádio, Audio, Visio and Industrial Applications* (Válvulas eletrônicas – suas Aplicações em Rádio, Áudio e Indústrias). O termo é derivado da válvula eletrônica (a vácuo).” (FREEDMAN,

O consumo eletrônico, também denominado *B2C* (forma abreviada de *business to consumer*²), nada mais é que a relação consumerista realizada através da *Internet*, sua única inovação é o meio pelo qual se perfaz: o virtual. É caracterizado pelo vínculo jurídico que se estabelece entre consumidor final e fornecedor a partir da aquisição ou utilização de produto ou serviço.

Os maiores atrativos do *B2C* são a comodidade e o dinamismo. Com a popularização da *Internet* tal operação vem crescendo de forma entusiasmante e movimentando um volume sempre crescente de dinheiro, o que desperta o interesse dos fiscos, pois vêm potencializada a arrecadação.

Atualmente, no Brasil, não existe nenhuma legislação específica que regule as atividades ligadas à *Internet*, sobretudo no que tange às questões tributárias. No entanto, sabe-se que os impostos incidentes sobre o consumo são: a) o imposto estadual sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); e b) o imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Considerando que o simples fato de uma relação jurídica ter-se realizado em meio virtual não é capaz de desnaturá-la, tem-se que tais impostos devem também incidir sobre o consumo eletrônico. Donde surgem duas grandes indagações: a) a aquisição de bens intangíveis realizada através da *Internet* pelo sistema de *download*³

Alan. Dicionário de informática. Tradução Brasil Ramos Fernandes, Elaine Pezzoli, Kátia A. Roque. São Paulo: Makron Books, 1995, p. 166-167.)

² Negócio a consumidor (tradução livre).

³ *Download* ou baixar: “Como substantivo, nas comunicações, o processo de se transferir uma cópia de um arquivo de um computador remoto para outro computador através de um *modem* ou uma rede. Nos *links* de comunicações baseados em *modems*, geralmente o computador que requisita o arquivo instrui o computador remoto a fazer a transferência e se encarrega de gravar em disco o arquivo recebido. (...)” (*Microsoft Press* dicionário de informática inglês-português e português-inglês; tradutor Fernando B. Ximenes. Rio de Janeiro: Campus, 1993, p 151.)

deve ser tributada pelo ICMS ou pelo ISSQN?; e b) qual pessoa política é competente para tributar os serviços de provedoria de acesso à *Internet*, Estados ou Municípios?

A primeira questão se justifica, pois, em alguns casos, torna-se difícil distinguir a comercialização virtual de bens intangíveis, ou seja, bens que não possuem existência material e não podem ser manuseados, da prestação de serviços realizada em meio eletrônico.

A diferença entre esses dois possíveis objetos de uma relação consumerista em ambiente virtual é que, o primeiro deles, a comercialização de bens intangíveis, trata-se de obrigação de dar coisa, enquanto o segundo, a prestação de serviços realizada em meio eletrônico, caracteriza-se como obrigação de fazer.

Diante disso, fica claro que a aquisição de bens por sistema *download* realizado por usuário da rede não deve ser considerada prestação de serviços, já que não se trata de obrigação de fazer e, sim de obrigação de dar, caracterizada pela transmissão de bens.

Pode-se, portanto, concluir que, o imposto devido nas discutidas operações é o ICMS, e não o ISSQN.

Definido isso, surge outro problema de monta: como se dará a fiscalização do recolhimento desse imposto?

Quanto a isso a doutrina oferece algumas sugestões, quais sejam: a) a atuação conjunta do Fisco com as companhias telefônicas que oferecem o suporte do ambiente virtual⁴; b) a criação de *site* no qual vendedores e compradores se

⁴ MARQUES, Fernando de Oliveira, *in* Tributação na Internet. Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 230.

cadastrariam para negociarem na grande rede⁵, dentre outras. De qualquer modo, o que sempre se verifica é a busca de uma solução tecnológica a médio prazo. O que parece ser o meio mais adequado.

Considere-se, agora, a segunda indagação proposta: “qual pessoa política é competente para tributar os serviços de provedoria de acesso à *Internet*, Estados ou Municípios?”

Caso os serviços prestados pelos provedores de acesso à rede sejam incluídos na categoria de serviços de comunicação, tal atividade estará sujeita ao ICMS. Caso não sejam assim considerados, incidirá o ISSQN.

Os fiscos estaduais, por óbvio, defendem que a atividade de provedoria de acesso à *Internet* tem como objetivo final o estabelecimento de comunicação entre o usuário da rede e as informações nela disponíveis, o que seria suficiente para configurar o fato gerador do ICMS.

Entretanto esse não é o entendimento mais acertado. Sabe-se que os provedores de acesso à *Internet* cumprem papel de meros intermediários entre os usuários e as informações da rede, noutros termos, os provedores de acesso são responsáveis apenas por abrir as portas da *Internet* para os usuários. Considerando essa natureza, tal atividade não pode ser considerada como serviço de comunicação. O que implica dizer que sobre ela não recai o ICMS e sim o ISSQN.

Ademais, tanto os provedores como os internautas são usuários dos serviços de telecomunicações – sobre os quais já incide o ICMS. O provedor de acesso à rede utiliza-se do suporte que é colocado à disposição pelas empresas de telecomunicações

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *in* Tributação na Internet. Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 113.

para atribuir-lhe novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Por tudo isso, os artigos 60 e 61, da Lei 9.472, de 16 de julho de 1997⁶, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, retira a provedoria de acesso à rede do círculo que compreende os serviços de telecomunicações, sendo a referida atividade classificada, nos citados dispositivos, como serviço de valor adicionado. O que reforça o argumento de que os provedores de acesso à *Internet* não são prestadores de serviços de comunicação e, por isso, não devem recolher o ICMS em favor dos Estados e, sim, o ISSQN em favor dos Municípios.

Dessa forma, pode-se extrair duas conclusões básicas diante do que foi discutido:

- a) A aquisição de bens através de sistema de *download* realizado por usuário da *Internet* não deve ser considerada como prestação de serviço, pois não se trata de obrigação de fazer e, sim, de obrigação de dar, caracterizada pela operação de transmissão de bens, ainda que tal operação se realize em meio virtual. O que implica na incidência do ICMS;
- b) O Município é a pessoa jurídica de direito público interno competente para tributar os serviços de conexão à rede, tendo em vista que tais atividades não podem ser consideradas como prestação de serviços de

⁶ Lei das telecomunicações.

comunicação e, ao mesmo tempo, se inserem no campo de incidência do ISSQN.

Por último, destaque-se que os posicionamentos firmados neste trabalho são fruto de uma análise sistemática e principiológica do ordenamento jurídico pátrio. Entretanto, não são unanimidade. Nem a doutrina, nem a jurisprudência, chegaram, até então, em conclusões pacificadas. Isso porque trata-se de tema bastante recente e que ainda não possui uma sistematização adequada. Merece, portanto, a atenção dos estudiosos do Direito para que se proceda a evolução dessa teoria.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

7.1. Metodologia científica

FRANÇA, Júnia Lessa. **Manual para normalização de publicações técnico-científicas**. Colaboração: Ana Cristina de Vasconcelos, Stella Maris Borges, Maria Helena de Andrade Magalhães. 6 ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2003.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2001.

7.2. Doutrina

7.2.1. Livros

BARROS, Rosa Maria Abreu. **Tributação do comércio eletrônico**. Belo Horizonte: Fumec- Face, C/ Arte, 2003.

BLUM, Rita Peixoto Ferreira. **Direito do consumidor na Internet**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEITE, Roberto Basillone. **Introdução ao direito do consumidor: os direitos do consumidor e a aplicação do código de defesa do consumidor**. São Paulo: LTr, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001.

MATTE, Maurício de Souza. **Internet: comércio eletrônico: aplicabilidade do código de defesa do consumidor nos contratos de e-commerce**. São Paulo: LTr, 2001.

PEIXOTO, Rodney de Castro. **O comércio eletrônico e os contratos**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Internet: o direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

7.2.2. Documentos eletrônicos:

CASTRO, Marco Túlio de Barros e. **Tributação de software e a nova lei do ISS**. Disponível em <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=4909>, acessado em 21 de maio de 2004.

Dados estatísticos sobre a Internet e comércio eletrônico. Disponível em <http://www.e-commerce.org.br/STATS.htm#E> acessado em 03 de março de 2004.

SANTOS, Fabiano Pereira dos. **Incidência tributária sobre operações comerciais envolvendo "software"**. Disponível em <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2233>, acessado em 25 de maio de 2004.

7.3. Legislação

Constituição da República Federativa do Brasil – Promulgada em 05 de outubro de 1988.

Código tributário nacional – Lei 5.172, de 25 de outubro de 1996.

Código de proteção e defesa do consumidor – Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990.

Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Lei Complementar nº 92, de 23 de dezembro de 1997.

Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999.

Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.

Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002.

Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002.

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997.

Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998.

Decreto Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968.

7.4. Dicionários

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. (obra em 4 v.)

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3. ed. totalmente revista e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FRAGOMENI, Ana Helena. **Dicionário enciclopédico de informática**. 3. V. Rio de Janeiro: Campus, São Paulo: Nobel, 1987

FREEDMAN, Alan. **Dicionário de informática**. Tradução Brasil Ramos Fernandes, Elaine Pezzoli, Kátia A. Roque. São Paulo: Makron Books, 1995.

Microsoft Press dicionário de informática inglês-português e português-inglês; trad. Fernando B. Ximenes. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

* Aluno do 10^o período do curso de Direito no Centro Universitário Newton Paiva – orientado pelo professor Leonardo Rezende de Alvim Machado, Mestre em Direito Tributário.