

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – ESPECIALIZAÇÃO**

THAIS GASPAR

**O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL E O SUJEITO ATIVO
DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS
PELA INTERNET**

CAMPO GRANDE – MS

2011

**IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – ESPECIALIZAÇÃO**

THAIS GASPAR

**O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL E O SUJEITO ATIVO
DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE
CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS
PELA INTERNET**

Monografia apresentada no Curso de
Pós-Graduação em Direito Tributário,
como requisito parcial para
obtenção de título de Especialista

CAMPO GRANDE – MS

2011

RESUMO

O presente trabalho investiga qual é o local de ocorrência das operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet, no intuito de se alcançar a resposta de quem seja o sujeito ativo na relação jurídica tributária delas surgida. Além da análise do fato capaz de gerar a tributação por ICMS (critério material) nesses casos, o foco principal é a análise do que seja estabelecimento empresarial, considerando o contexto virtual em que está inserido nas operações realizadas pela Internet. Defende-se que o ambiente virtual onde são realizadas essas operações (*websites*), na realidade, forma o estabelecimento como um todo de uma determinada empresa, pois faz parte da estrutura por ela disponibilizada para a venda de seus produtos. Tal afirmativa é feita à luz das disposições normativas contidas na Lei Complementar nº 87/96, uma vez que em seu artigo 11, § 3º, não se faz qualquer ressalva quanto à estrutura física para a formação do estabelecimento empresarial. Partindo da premissa da capacidade do estabelecimento empresarial estender-se a tantos lugares quantos forem os locais em que é acessado (ubiquidade), considera-se ocorrida a operação no local onde o adquirente a realiza, pois, nesse caso, o estabelecimento a ele se apresenta virtualmente. Consequentemente, uma vez definido o local de ocorrência da operação, define-se qual é o Estado Federado competente para a tributação da operação por meio do ICMS.

Palavras-Chave: operação, circulação, mercadoria, estabelecimento, ambiente virtual, *website*, ICMS.

ABSTRACT

The present paper investigates the place where transactions of goods circulation carried out through the Internet occur. It aims to come to a conclusion about who would charge the tribute/tax derived from those transactions. Besides the considerations about the act able to generate this charge (material aspect), the main focus is the analysis of what can be called corporation, considering its virtual context in Internet transactions. It is defended that the virtual environment where such transactions take place (websites), are in fact part of the corporations themselves, since it was made available by the companies in order to sell their products. Such evaluating is made according to the Act (“Lei Complementar”) n° 87/96, because its article 11, paragraphe 3rd. does not state the need of a physical structure to form the business. Considering the capacity the corporation have to extend itself to all the places that its website might be accessed from (ubiquity), the transactions is considered to have occurred where the buyers (shoppers) is. After all the corporation is presented to them virtually. As a consequence, once the place where the transaction occurs is defined, it is possible to determine which State is allowed to charge taxes on this operations.

Key-Words: transactions, operations, circulation, goods, business, corporation, virtual environment, website, tax.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
CAPÍTULO I – A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS)	8
1.1 O conceito de regra-matriz de incidência tributária	8
1.2 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias	12
1.2.1 Critério Material	12
1.2.2 Critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo	15
CAPÍTULO II – O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL E DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL	20
2.1 Conceito de estabelecimento empresarial.....	20
2.2 Conceito de estabelecimento empresarial virtual	24
CAPÍTULO III – O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA INTERNET	32
3.1 Os critérios espacial e pessoal (sujeição ativa) da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela Internet	32
3.2 A entrega (circulação física) da mercadoria ao adquirente nas operações de circulação realizadas pela Internet	34
3.3 Considerações finais: a interpretação da norma jurídica.....	37
CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42

INTRODUÇÃO

Atualmente a cultura contemporânea, globalmente considerada, vem sofrendo profundas transformações, sobretudo na amplitude dos meios de comunicação. O acesso à informação, produtos e pessoas localizados nos mais longínquos lugares tornou-se uma realidade inegável, sendo que os métodos modernos para tanto permitiram que as dificuldades iniciais de alcance a essas informações, produtos e pessoas fossem transpostas com facilidade.

Isso quer dizer que a realidade de alguém não se resume mais aos fatos e ambientes físicos em que vive. O uso cotidiano de computadores, Internet em geral, redes sociais, *websites* das mais diversas origens e naturezas, faz com que na formação do ambiente social seja também contida a sua realidade virtual.

Nesse contexto, torna-se cada vez mais comum a realização de compras de produtos em ambientes virtuais, transpondo-se a sistemática tradicional de loja física para uma loja virtual. É prática de cresce diariamente em termos de relevância econômica e, conseqüentemente, faz-nos indagar acerca da repercussão tributária envolvida nessas operações.

Muitas vezes o objeto dessas operações é justamente a compra de um produto físico, de modo que a aquisição é feita pela Internet e o produto entregue no domicílio do comprador. É esta espécie de operação objeto deste estudo¹.

Conforme se verá no desenvolver do trabalho, a compra de produtos, seja ela realizada de forma física ou virtual, é conceitualmente uma operação de circulação de mercadoria, apta a ensejar a tributação por meio de ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço), o qual usualmente se denomina ICMS-Mercadoria.

Dessa forma, partindo-se dessa premissa serão estudadas as peculiaridades da concretização desta sorte de operações, a fim de se analisar se o local onde são ofertados os produtos, quais sejam, os sítios eletrônicos, correspondem ou não à tradicional conceituação de estabelecimento empresarial.

Esta análise, em um momento seguinte, viabilizará a definição de qual é local de ocorrência da operação jurídica de circulação de mercadoria, diferenciando-se a

¹Uma das classificações das operações objeto do comércio eletrônico é o comércio direto e o indireto. Pelo primeiro tem-se as operações que ocorrem integralmente no ambiente virtual, desde o pedido até a entrega, abrangendo, sobretudo, bens intangíveis, como, por exemplo, venda de *softwares* por meio de *downloads* ou serviços de consultoria. Já o comércio indireto implica na realização do ato negocial no ambiente virtual, mas que depende da distribuição do produto por uma via convencional de transporte. É o comércio indireto o objeto deste estudo.

circulação jurídica da física, no intuito de se precisar o que é determinante para a ocorrência da operação e o que é apenas afeto às necessidades de logística da compra realizada pela Internet.

Por fim, definido o local da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, poder-se-á afirmar quem é o sujeito ativo dessa relação jurídica tributária.

Para tanto, este trabalho parte do estudo da regra-matriz de incidência tributária das operações de circulação de mercadoria realizadas pela Internet. Inicialmente expõe-se acerca da regra-matriz de incidência tributária em si, a fim de destacar a sua utilidade e pertinência. Após, parte-se para a análise da regra-matriz de incidência tributária das operações de circulação de mercadoria em geral, para posteriormente expor as especificidades daquelas realizadas pela Internet. Nesse contexto, o foco é o estudo do estabelecimento empresarial envolvido nessas operações, a fim de se buscar a conceituação adequada à espécie de operação realizada. A invocação da regra-matriz de incidência tributária, após a delimitação da materialidade do tributo, faz-se com ênfase maior nos critérios espacial e pessoal, mais especificamente, na sujeição ativa.

Nesse sentido, pretende-se expor a respeito da tributação das operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet, por meio do ICMS-Mercadoria, a fim de se definir o local onde tal operação ocorre e, subsequentemente, para qual Estado Federado será devido o tributo em tela. Do tema a ser desenvolvido tira-se que a definição do local da operação de circulação de mercadoria (critério espacial) será determinante para indicar o sujeito ativo da relação jurídica tributária (critério pessoal).

CAPÍTULO I - A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS)

1.1 O conceito de regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência é uma construção interpretativa e lógica, por meio da qual se extraem os elementos da relação jurídica tributária expressa em um texto normativo, a fim se aferir a sua composição e sua legalidade. Considerando que todos os componentes da regra-matriz de incidência tributária, conforme se verá a seguir, são invariavelmente necessários e indispensáveis à formação da relação jurídica tributária, é imprescindível que todos eles estejam adequados tanto aos preceitos constitucionais quanto de normas infra-constitucionais.

A regra-matriz de incidência tributária corresponde a uma estrutura lógica, cuja finalidade é expressar o conteúdo de uma determinada norma tributária. Esta, por sua vez, é o resultado semântico inerente a um comando legal. Enquanto o texto legal exerce uma funcionalidade sintática, a norma jurídica atém-se à semântica, representando a significação do que está exteriorizado pelo texto legal (signo). A passagem do signo à significação é obra do intérprete, sendo ele quem imprime dinâmica e contextualização ao elemento estático limitado ao texto legal.

Entretanto, não é qualquer ilação empreendida pelo intérprete que leva à construção de uma regra-matriz de incidência tributária. Esta, como a própria nomenclatura denuncia, limita-se à construção normativa atinente à definição de uma tributação propriamente dita, ou seja, a uma hipótese normativa de imposição tributária. Trata-se da norma jurídica em sentido estrito. Outras normas não referentes à imposição tributária em si podem também ser objeto de construção lógico-semântica por meio da construção da regra-matriz, mas não terão a natureza de regra-matriz de incidência tributária, mas sim de regra-matriz específica ao domínio a que se refiram.

Nesse sentido, segundo CARVALHO, a construção da regra-matriz de incidência é

“[...] um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é subproduto da teoria da norma jurídica. [...] De qualquer modo, o esquema da regra-matriz é um desdobramento aplicativo do ‘constructivismo

lógico-semântico' sugerido com tanta precisão na obra e no pensamento de Lourival Vilanova"².

A regra-matriz decompõe a estrutura lógica da norma jurídica tributária. Parte-se da premissa que toda norma jurídica implica em um juízo hipotético, em que dois ou mais sujeitos se vinculam e se relacionam por um vínculo deôntico, se ocorrido o fato nela previsto. Assim, alcança-se a estrutura do antecedente e do conseqüente da norma, em que o fato hipoteticamente previsto é o antecedente, ao passo que o resultado relacional entre os sujeitos classifica-se como conseqüente. Portanto, no antecedente tem-se a descrição do fato jurídico capaz e apto a ensejar a tributação, com a descrição de todas as condições para tanto. Nesse tocante, necessário definir qual é o fato tributável, qual é a ação ou fato que denuncia signos presuntivos de riqueza e as delimitações da ocorrência do fato no tempo e no espaço. Assim, identificam-se o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Por outro lado, traduzindo-se no aspecto deôntico da norma, o conseqüente traz a relação intersubjetiva e a quantificação dos deveres objeto da relação. Nele se enquadram os critérios pessoal e quantitativo. Aquele com a definição do sujeito passivo e ativo e este com a apuração do valor devido com fulcro na base de cálculo de alíquota.

Fazendo uso mais uma vez da lição de CARVALHO, temos que:

“[...] o critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. Já o critério espacial é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. O critério temporal, por fim, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito”³.

A funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária, portanto, situa-se na condição oferecida ao intérprete de, com maior precisão, identificar a subsunção de um fato à hipótese normativa, de modo a ser capaz de aplicar a regra geral e abstrata às situações concretas, o que, conseqüentemente, originará a regra individual e concreta. Ao final do processo, pode-se dizer que, a partir do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instaura-se o liame obrigacional, por meio do qual uma pessoa, na qualidade de 'sujeito ativo', será detentora do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de 'sujeito passivo', o cumprimento de determinada prestação pecuniária.

²CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 146.

³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 147/150.

A hipótese de incidência tributária é a descrição normativa do evento objeto de tributação. Por essa descrição não se alcança um evento específico em relação ao qual surgirá uma relação jurídica tributária necessariamente. Sua função é, primordialmente, definir uma classe de eventos possíveis de acontecer no mundo real. A previsão contida na hipótese de incidência é a definição abstrata da descrição de um evento, ao passo que a concretude do evento nela descrito é que ensejará o surgimento de uma relação jurídica tributária propriamente dita. No caso, tem-se que descrição do evento contida na hipótese de incidência corresponde ao critério material da regra-matriz de incidência tributária, componente do antecedente da norma. Assim, tem-se a definição de um evento no critério material o qual, enquanto não concretizado, limita-se a uma mera expectativa de formação de relação jurídica tributária. Esta somente de fato se formará se o evento for concretizado e em relação a este houver a transcrição para a linguagem apropriada. Significa dizer que somente se falará em relação jurídica tributária se for construída uma norma individual e concreta a partir da descrição do evento formador do critério material, após conjugado com os elementos componentes do consequente da regra-matriz de incidência tributária e traduzida em linguagem competente.

Por outro lado, o elemento pessoal da regra-matriz de incidência tributária situa-se no consequente da norma. Significa dizer que, constatados e concretizados os elementos previstos no antecedente da norma, uma consequência advirá. Essa consequência é justamente a formação da relação jurídica tributária. Tal consequência instaura-se entre duas pessoas e resulta no dever de pagamento de um determinado valor. Portanto, no consequente da norma, encontram-se os elementos pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. É com essa completude que se instaura o caráter deôntico, segundo o qual as relações são necessariamente intersubjetivas.

Assim, pode-se afirmar que tanto os elementos componentes do antecedente quanto os elementos componentes do consequente são necessários e indispensáveis para a formação da relação jurídica tributária, pois é da conjugação deles que se extrai o vínculo jurídico entre duas pessoas, em que uma é obrigada a dar uma quantia em dinheiro a título de tributo e outra tem o dever de exigir o mesmo pagamento.

Explicando a operacionalização da regra-matriz de incidência tributária, CARVALHO afirma:

“[...] norma jurídica é a expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, como o sentido completo. Dá-se porque os comandos jurídicos, para serem compreendidos no contexto de uma comunicação bem sucedida, devem revestir um *quantum* de estrutura formal. [...] Diante do princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo, não pode ser outra a conclusão senão aquela segundo a qual as normas jurídicas tributárias

ostentam a mesma estrutura formal de todas as entidades do conjunto, diferenciando-se apenas nas instâncias semânticas e pragmáticas. Caracterizam-se por incidir em determinada região do social, marcada por acontecimentos economicamente apreciáveis que são atrelados a condutas obrigatórias da parte dos administrados, e que consistem em prestações pecuniárias em favor do Estado-Administração. Todavia, se o esquema lógico ou sintático permanece estável, em toda a extensão do sistema, outro tanto não ocorre no plano semântico⁴.

Portanto, tem-se que, para se definir uma relação jurídica necessário o instrumento estável do sistema, consistente na estrutura formal e estável (norma) e o instrumento instável, consistente na atuação do intérprete. A regra-matriz é justamente a obra do intérprete. Isso porque caberá ao intérprete compreender cada elemento contido ou descrito na norma, integrá-los para seja possível a formação do vínculo obrigacional. É através da tradução desses elementos que o intérprete poderá dizer qual é a relação jurídica formada. A regra-matriz de incidência é o exercício desempenhado pelo intérprete nessa tarefa. A regra-matriz de incidência permite que se identifiquem todos os elementos da relação jurídica. Por meio dela, é possível identificar um critério material (comportamento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial), entre duas ou mais pessoas (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo, representativo do objeto da relação (base de cálculo e alíquota).

Por meio da identificação desses elementos extrai-se da norma qual é a relação jurídica definida. Entretanto, tal relação não se limita à identificação de seus elementos pura e simplesmente. Para que possa ser considerada efetivamente concluída, necessário estabelecer o vínculo obrigacional entre as partes. É o conseqüente da norma que estatui vínculo de tal natureza, ou seja, é ele que identifica que um determinado sujeito ativo investe-se no direito de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinada quantia em dinheiro, a título de pagamento de tributo. Em contrapartida o sujeito passivo passa a ter o correlato dever em favor do primeiro⁵, em razão da bilateralidade inerente ao direito. Portanto, pode-se dizer que se não fosse o efeito gerado pelo conseqüente da norma, como estabelecimento do vínculo, o prescritor, ou seja, a definição de todos os elementos da relação jurídica, não teria valor jurídico algum.

Portanto, pode-se afirmar que a função do conseqüente normativo é o estabelecimento do vínculo obrigacional entre duas pessoas, de acordo com os elementos caracterizadores contidos na norma jurídica, conforme identificados na regra-matriz de incidência. Significa dizer que o texto legal apresenta os elementos de forma estanque, ao

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 531/532.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 532/533.

passo que a regra-matriz de incidência permite localizar o elemento gerador da obrigação e todas as suas condições, sendo que, por fim, o vínculo é o que integra todos esses elementos e enlaça as pessoas (sujeito passivo e sujeito ativo) em torno de um objeto comum, de forma bilateral, na medida em que enquanto um tem o dever de entregar algo a outro, este investe-se no direito de dele exigir o mesmo objeto. Assim, o consequente normativo impõe à relação jurídica tributária o dever de cumprimento, a compulsoriedade, em decorrência da concretização do vínculo obrigacional.

1.2 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias - ICMS

Ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, a Constituição Federal declarou caber aos Estados a instituição e cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incluindo-se nestes os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. É o que dispõe o artigo 155, II, da Constituição Federal. Porém, em razão da necessidade inafastável de delimitação do tema, nesta oportunidade somente será tratada a espécie tributária atinente à circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria), sendo a seguir expostos os elementos componentes da respectiva regra-matriz de incidência tributária.

1.2.1 Critério material

Consoante afirmado acima, o critério material da regra-matriz de incidência tributária corresponde ao elemento que indica a ação a ser realizada para que seja concretizada a tributação. Significa dizer que o critério material indica qual é o ato necessário a ser realizado no mundo fenomênico para que se possa falar na possibilidade de ocorrência da tributária. Dessa forma, ocorrido o fato, tem-se que, em tese, pode ocorrer uma tributação, consoante os elementos indicados na regra-matriz de incidência tributária. Neste cenário o ato, ou a ação prevista, limitam-se a uma previsão legal, a uma hipótese, motivo pelo qual este ato é denominado “hipótese de incidência tributária”. Assim, tratando-se de uma hipótese, pode-se afirmar que a regra-matriz de incidência tributária é uma regra geral.

A partir desse momento, caberá a análise quanto à realização da hipótese. Se constatada a ocorrência da ação prevista, com a identificação de seu autor e as condições da realização da ação, pode-se afirmar que houve uma concretização da hipótese

abstratamente considerada. A mera ação, porém, situa-se no plano dos fatos, não guardando nenhuma relevância jurídica. Considerando que a tributação é um instituto jurídico, somente quando ingressar em seu contexto, é que a ação produzirá efeitos jurídicos e será apta a ensejar o surgimento de uma relação jurídica tributária. Para tanto, necessário que seja vertida em linguagem competente, mediante a realização do procedimento de lançamento. Este corresponde ao meio pelo qual o sujeito ativo da relação jurídica tributária identifica os elementos necessários para a sua formação e formaliza a sua ocorrência, a partir de quando pode-se dizer que está juridicizada a ocorrência da ação abstratamente prevista para a tributação.

Mais uma vez em razão da necessidade inafastável de delimitação do tema, faz-se um corte metodológico na análise da regra-matriz de incidência tributária, analisando-se os elementos abstratamente considerados para viabilizar a tributação por meio do ICMS nas operações de circulação de mercadorias. Por este motivo, a concretização da hipótese de incidência, o lançamento e a consequente constituição do crédito tributário serão questões estranhas a este trabalho.

Passando à análise do critério material da espécie tributária em tela, tem-se que a Constituição Federal, em seu artigo 155, foi expressa em prever que o ICMS é o imposto incidente sobre a circulação de mercadorias. Esta é, portanto, a sua materialidade. Em outras palavras, é esta ação definida como critério material da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias. Resta a indagação do que seja circulação e do que seja mercadoria.

Iniciando a explanação pelo objeto, tem-se que mercadoria, como a própria nomenclatura denuncia, é o objeto de mercancia, objeto do mercado. É o produto apto a sofrer negociações, a ser objeto de transações. Trata-se de produto cuja destinação original é justamente a circulação no mercado. Afirma-se isso para diferenciar do objeto estaque. Quando o objeto atinge essa condição estaque deixou de ser considerado um objeto de comércio para se tornar propriedade de alguém, tendo atingido o final da cadeia na qual foi inserido a partir de sua destinação original. A fim de exemplificar tal diferenciação, CARRAZZA afirma que uma caneta quando presente em uma loja, por exemplo, é objeto de comércio, sendo apta a ser adquirida, comercializada e sofrer transações. Por outro lado, a caneta pertencente a uma pessoa continua apresentando as mesmas características do objeto

em si, mas está fora do comércio. Nesse caso, o objeto apresenta a mesma natureza física, mas diferencia-se em sua natureza jurídica, pois não sofre circulação mercantil⁶.

O mesmo autor expõe:

“[...] É o caso de rememorarmos que *mercadoria*, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao *regime jurídico comercial*.

[...] Assim, um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele o trouxer para sua casa, para seu deleite intelectual. Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser *bem de capital fixo*, deixando de ser mercadoria, já que, mudando de finalidade, sai de circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda e revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca*, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

[...]

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se inicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o *status* de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada, etc⁷.”

Sendo assim, pode-se afirmar que mercadoria para fins tributários será o que for considerado como tal pelo Direito Comercial, pois é o ramo do Direito que regula a prática das coisas do comércio.

Pelo próprio conceito de mercadoria, extrai-se que a circulação apta a ensejar a tributação por meio de ICMS é aquela em que há transferência de domínio, de propriedade de uma pessoa para outra. Se a mercadoria é o objeto que está posto no comércio, supõe-se ser necessária a transferência de propriedade do bem, já que é justamente este o escopo da atividade comercial.

Logo, a operação que corresponde à hipótese de incidência do imposto tratado é a que acarreta transferência de propriedade de uma pessoa para outra, com alteração de titularidade. Isso porque o que determina a ação inerente ao ICMS-Mercadoria é justamente a operação, ou seja, o ato jurídico envolvido no negócio, não passando a mercadoria de mero objeto. O foco, portanto, está na operação de circulação e não na mercadoria em si.

Nesse tocante, ATALIBA afirma:

“[...] Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por

⁶ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42/43.

⁷ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009, p.43/45.

titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica). [...]”⁸.”

E acrescenta:

“[...] ‘circulação’, tal como constitucionalmente estabelecido, (art.155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria). [...]”⁹

Conclui-se, portanto, que o critério material do ICMS-Mercadoria é a transferência jurídica de uma mercadoria de uma pessoa para outra. Logo, somente a circulação jurídica será hábil a ensejar dita tributação. Na hipótese de deslocamento meramente físico de alguma mercadoria, pode-se dizer que houve circulação, mas não circulação jurídica e, assim sendo, não ensejará a cobrança do ICMS-Mercadoria. Por outro lado, havendo a transferência de titularidade de um produto de uma pessoa para outra, por si só, haverá a incidência do ICMS nesta espécie, ainda que não haja deslocamento físico do objeto transferido. Isso porque o ato determinante para a caracterização do critério material do ICMS-Mercadoria é justamente a transferência de titularidade e não a alternância de local físico do produto. Por conseguinte, pode-se afirmar que quando se evoca o termo ‘circulação’, está-se referindo exatamente à circulação jurídica da mercadoria, com a implicação de sua transferência de titularidade, independentemente de ter havido ou não circulação física que a acompanhe.

1.2.2 Critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo

Consoante exposto acima, o critério material da regra-matriz de incidência tributária expressa o elemento principal da relação jurídica, pois é ele que define a natureza da ação necessária para a hipotética ocorrência da tributação. É com a análise da ação que se identifica o evento apto a ser objeto de tributação. Porém, tal circunstância, por si só, não é capaz de provocar a formação de uma relação jurídica tributária, pois a ação

⁸ *Apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009, p. 341/342.

⁹ *Apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009, p. 342.

isoladamente considerada nada mais é do que um mero evento, um simples agir ocorrido, ainda sem qualquer repercussão jurídica. Somente com a completude das características particulares que envolvem esse evento é que se poderá falar em formação da relação jurídica tributária. Para tanto, necessário saber onde e quando o evento ocorreu, quais pessoas estão envolvidas e qual a repercussão econômica que provoca.

Isso porque, tratando-se de relação jurídica, forçoso reconhecer a presença vinculada de dois sujeitos, ou seja, o liame obrigacional que enseja o surgimento do dever de prestar uma prestação por parte do devedor e o direito subjetivo do credor de exigir o cumprimento dessa mesma prestação. Além disso, considerando que a tributação envolve necessariamente uma prestação pecuniária em favor do credor, imprescindível se mostra a estipulação do valor devido.

São nessas particularidades que se expressam os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadoria.

Da conjugação de todos os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária, pode-se dizer que a caracterização do fato situam-se no suposto a norma, ao passo que os elementos criadores do liame obrigacional enquadram-se no conseqüente da norma. A caracterização do fato dá-se pelo agir objeto do critério material, conjugado com as condições de espaço e tempo, enquanto que o liame obrigacional determina a relação entre dois sujeitos e o conteúdo prestacional devido de um a outro.

A propósito, CARVALHO leciona:

“[...] É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois, sem eles, jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens, no seio da comunidade. Mas, sem desprezar esse papel fundamental, é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem tanta relevância. E tais efeitos estão prescritos no conseqüente da norma, irradiando-se por via de relações jurídicas. Isso nos permite dizer, com inabalável convicção, que o prescritor normativo é o dado por excelência da realização do direito porquanto é precisamente ali que está depositado o instrumento da sua razão existencial.

[...] Aspecto que merece ser considerado, no âmbito do conceito de relação jurídica, é a circunstância de ser um vínculo entre pessoas, reflexão que abriu margem a intermináveis disputas acadêmicas. Prevalece hoje, contudo, sobre o fundamento da essencial bilateralidade do direito, a tese da necessidade impostergável de, pelo menos, dois sujeitos para que se possa configurar o liame jurídico. É incisiva, nesse sentido, a lição de Francesco Carnelutti: ‘A noção mais ampla e singela de relação jurídica é a de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referência a um objeto’. E com ela concorda o magistério da grande maioria dos teóricos gerais do direito.

No quadro conceptual da relação jurídica, sobreleva observar, ainda, a presença de um objeto, centro de convergência do direito subjetivo e do correlativo dever. Fator estrutural da entidade, qualquer modificação no objeto pode ocasionar mutações de fundo na própria composição do vínculo, suscitando, como veremos a breve trecho, as espécies em que se divide a categoria. A faculdade de exigir o objeto dá a substância do direito subjetivo, de que é titular o sujeito ativo da relação, ao passo que a conduta de prestá-lo define o dever jurídico a cargo do sujeito passivo.

[...]”¹⁰.

Os critérios temporal e espacial, juntamente com o critério material, definem os contornos fáticos do evento. Delimitam quando e onde ocorreu o evento juridicamente relevante para fins de tributação. Ambos têm como principal característica definir qual é a legislação vigente para a uma determinada situação. Especialmente em relação ao ICMS, como todos os Estados Federados são, potencialmente, capazes de instituir e cobrar o tributo, somente com a delimitação de espaço e tempo é que se identificará a legislação aplicável ao caso. Dessa forma, a partir do momento em que se identificar que o evento ocorreu no âmbito territorial de um determinado Estado Federado, é a legislação local que será aplicável e, conseqüentemente, como será melhor visto a seguir, será este Estado Federado o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Além disso, não é somente a definição de qual legislação será aplicável que é relevante para a formação da regra-matriz de incidência tributária e, conseqüentemente, da relação jurídica tributária. Quando definido o local da ocorrência do fato e, por conseguinte, de qual a legislação estadual aplicável, passa-se à indagação da aplicação da lei no tempo (*tempus regit actum*). Isso porque é a data da ocorrência do evento que determinará qual é a lei aplicável. É justamente o critério temporal o critério para a diferenciação entre o fato gerador pendente e futuro, na nomenclatura empregada pelo Código Tributário Nacional, assim como quando se dá a irretroatividade da norma, conforme preconizam os artigos 105 e 106 do mesmo diploma legal. Apesar de absolutamente relevante, é aspecto que não se será tratado nesse trabalho por uma questão de delimitação do tema.

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária indica quais são as pessoas envolvidas na relação jurídica tributária. Nesse sentido, o sujeito ativo será a pessoa capaz de exigir o tributo. Para tanto, deverá ser investida em poderes outorgados constitucionalmente. Ou seja, para que possa exigir o tributo, deverá, antes de tudo, ter habilitação adequada para instituí-lo. E tal habilitação não se dá de outra forma senão pela outorga constitucional de competência tributária. Somente a Constituição Federal tem aptidão para conceder a determinada pessoa a capacidade de instituir e cobrar tributos. Assim, somente quem a Constituição Federal definiu como capazes de instituir e cobrar tributos é que podem ser intitulados de sujeitos ativos de relações jurídicas tributárias. No caso do ICMS, tal competência foi outorgada aos Estados Federados, de modo que somente eles podem ser sujeitos ativos nas relações jurídicas tributárias decorrentes de circulação de mercadorias.

¹⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 538/540.

Por outro lado, a sujeição passiva guarda pertinência com as pessoas que realizaram ou mantém relação com a ocorrência do fato correspondente ao critério material da regra-matriz de incidência tributária. Desse modo, na espécie tributária em análise, será o sujeito passivo da relação jurídica tributária aquele que promover a circulação de mercadorias. Quem der ensejo à repercussão econômica do evento previsto abstratamente na norma geral é que estará obrigado ao recolhimento do tributo.

Já o sujeito ativo, o que detém a competência outorgada pela Constituição Federal, será aquele onde tiver ocorrido a circulação de mercadoria. Isso porque a competência prevista na Constituição Federal é genérica, ou seja, é concedida a todos os Estados Federados, de tal sorte que a todos eles é autorizada a instituição e cobrança do ICMS. Logo, todos os entes federados podem ser, em tese, sujeitos ativos do ICMS. Porém, tal consideração situa-se apenas no plano da competência tributária.

Porém, para se inquirir qual ente político, dentre todos os Estados Federados a favor de quem a Constituição Federal outorgou competência, é o sujeito ativo de uma determinada relação jurídica tributária, necessário averiguar em qual dele efetivamente ocorreu a circulação de mercadorias. Trata-se de uma delimitação territorial, demonstrando-se, assim, que os critérios componentes da regra-matriz de incidência interagem entre si, em uma relação dinâmica, no escopo de definir uma relação jurídica tributária. Essa verificação somente terá lugar na análise do caso concreto, na medida em que é ele que denuncia o local onde realmente ocorreu a circulação de mercadorias. Sendo assim, a partir do momento em que se identificar onde ocorreu a circulação de mercadoria, são os limites territoriais do Estado Federado respectivo que determinará qual é o ente político sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Por outro lado, o critério quantitativo viabiliza a determinação do valor objeto da relação jurídica tributária, a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Com isso, tem-se o valor da prestação pecuniária. De acordo com o conceito legal trazido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, para ser exigível a prestação deve ser expressa em valor pecuniário, ou seja, deve ser expressa em moeda corrente no país. Logo, é o critério quantitativo que determinará quantos reais deverão ser pagos pela pessoa obrigada para tanto. Chega-se a tal valor pela conjugação da base de cálculo com a alíquota.

A base de cálculo consiste na referência utilizada para se determinar o valor devido e a alíquota representa o percentual do todo que deve ser considerado para efeito de tributação.

No caso do ICMS-Circulação, partindo-se da delimitação do critério material da regra-matriz de incidência tributária, a base de cálculo será o valor da operação de circulação de mercadoria, uma vez que é a circulação de mercadoria o evento determinante e importante para a definição deste tributo. Sendo assim, é o valor dessa operação que servirá de parâmetro para o cálculo do tributo devido. E a alíquota, por fim, será aquela definida pela legislação de cada sujeito ativo que especifica qual é o percentual relevante dessa base de cálculo a ser despendido pelo sujeito passivo.

Pode-se dizer, com isso, que a base de cálculo, além de provocar a quantificação do tributo, é capaz de confirmar ou não o verdadeiro critério material da regra-matriz de incidência tributária. Significa dizer que a base de cálculo somente ensejará uma legitimidade de mensuração em termos tributários se estiver em perfeita compatibilidade com o critério material, ou seja, se o parâmetro considerado para definir a grandeza do tributo estiver de acordo com as delimitações da definição do critério material.

Assim, no caso do ICMS-Mercadoria, não é de se admitir que a base de cálculo seja incidente sobre outra referência que não a própria circulação de mercadoria. Se é a circulação de mercadorias o evento que determina a tributação, é essa manifestação de riqueza que deve ser considerada relevante para a quantificação do tributo. Se assim não for, o critério material da regra-matriz de incidência tributária estará sendo desvirtuado, o que não se pode admitir.

Neste capítulo, portanto, foram identificados os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadoria, de maneira geral. Eles correspondem às premissas iniciais para se analisar, posterior e especificamente, alguns critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária do ICMS relativo a operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet. A partir da conceituação trazida neste capítulo, em momento oportuno serão apresentados os critérios espacial e pessoal desta espécie de ICMS quando as operações forem concluídas pela rede mundial de computadores, levando-se, ainda, em consideração, o conceito de estabelecimento trazido a seguir.

CAPÍTULO II – O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL E DE ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL

2.1 Conceito de estabelecimento empresarial

Em primeiro lugar, necessário esclarecer qual é o cabimento de se invocar a conceituação de estabelecimento empresarial, e, em um momento seguinte, estabelecimento empresarial virtual, em relação ao estudo do ICMS nas operações de circulação de mercadorias, e, em especial, daquelas realizadas pela Internet.

Conforme já exposto acima, os critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária do imposto em tela demonstram que a sua ocorrência concreta se dá no plano do comércio. Partindo da premissa necessária de que mercadoria é o objeto posto no comércio, ou seja, apto a sofrer alterações de titularidade inseridas em uma cadeia econômica, bem como a de que o significado do termo “circulação” significa justamente a transferência de titularidade de que é objeto a mercadoria, pode-se afirmar que os fatos que ensejam esta sorte de tributação estão imprescindivelmente atrelados à vida empresarial.

Por isso, em regra, a pessoa que realizar o fato impositivo, isto é, aquele correspondente à descrição do critério material da regra-matriz de incidência tributária, será empresário, pois é ele quem pratica as operações de circulação, é ele quem coloca as mercadorias à disposição das negociações e transações que culminarão na dita circulação e, em outras palavras, na sua circulação entre pessoas de forma sucessiva.

Sendo assim, tem-se que, em regra, é o comerciante o sujeito passivo do imposto em estudo.

Consequentemente, a estrutura empregada para a realização de tal desiderato há de estar inegavelmente inserida no contexto empresarial de constituição, formação, apresentação e concretização de sua atividade. E nesse cenário encontra-se presente o estabelecimento empresarial.

Nesse sentido, a partir do momento em que se destaca uma atividade empresarial como apta a ensejar a tributação de determinadas situações no plano concreto, mister se faz observar as disposições normativas respectivas, tanto em relação ao ramo do Direito correspondente, qual seja, o Direito Empresarial, quanto ao Direito Tributário, já que é este que sedia a obrigatoriedade do pagamento do tributo e o surgimento da relação jurídica tributária.

A propósito, o artigo 966 do Código Civil reza que *considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*. Vê-se, assim, que a definição contida no direito privado para o que seja atividade empresarial coaduna-se com o exposto acima, posto que em ambas as considerações a mercancia é o seu objeto, é a atividade destinada a colocar em prática a circulação de mercadorias.

Para o exercício de tal atividade, o mesmo Código Civil prevê que *se considera estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária* (artigo 1.142).

Já no Direito Tributário propriamente dito, essa conceituação legal é relevante quando se analisa a concretização da situação fática a ensejar o surgimento da relação jurídica tributária.

De início, quando a Constituição Federal outorgou competência aos entes federados para a instituição e cobrança do ICMS, não especificou detalhes da formação da relação jurídica tributária, como, por exemplo, o seu aspecto espacial e temporal. Limitou-se a dispor sobre a materialidade do tributo, determinando quais são suas hipóteses impositivas, por meio da redação do inciso II, do artigo 155, segundo o qual *“compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre 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”*, além da *“transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”* e *“propriedade de veículos automotores”*, previstos nos incisos I e III, respectivamente.

Nesse sentido, ao tempo em que o Constituinte explicitou apenas a competência tributária, permitiu que a lei complementar se ocupasse da definição dos elementos da relação jurídica tributária, consoante consigna o artigo 146, III, da Constituição Federal. Os elementos da relação jurídica são justamente os critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária, na medida em que são eles que fornecem os contornos da obrigação de pagamento do tributo por parte do sujeito passivo em favor do sujeito ativo e do direito subjetivo deste de cobrar o valor da referida prestação frente ao sujeito passivo, nas condições de tempo, lugar e quantidade extraídas da descrição normativa aplicada ao contexto fático apresentado.

Em perfeita compatibilidade com o Código Civil, a Lei Complementar nº 87/96, lei geral em matéria de ICMS, prescreve que *“contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que*

caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (artigo 4º).

A lei complementar, invocando os mesmos elementos contidos na prescrição de direito privado, define a atividade empresarial de comércio, cujo cerne é a própria circulação de mercadorias, como a hipótese imponible do tributo em estudo.

Doutro norte, tratando da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, prescreve:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

- a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
- c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
- d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;

11

Da leitura do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96, depreende-se que estão elencados nas alíneas do inciso I indicações correspondentes ao critério espacial do ICMS-Mercadorias, uma vez que definem onde ocorre a circulação de mercadorias, invocando sempre o estabelecimento como referência.

Logo, a fim de saber com exatidão qual é local de ocorrência do fato imponible, necessário precisar a conceituação do que seja estabelecimento, o que é veiculado pela mesma lei em seu parágrafo terceiro, cuja redação é a seguinte:

Artigo 11.....

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

¹¹As demais alíneas não foram transcritas por não guardarem pertinência com o ponto de vista jurídico analisado no trabalho.

Extrai-se da conceituação legal que o parâmetro determinante para a definição de estabelecimento é a própria realização da atividade de circulação de mercadoria. A lei considera relevante para definir o que seja estabelecimento justamente o abrigo da realização da atividade de circulação de mercadoria. Sendo esta a materialidade do tributo, a essência para efeito de definição de estabelecimento será justamente a identificação do local onde seja exercida tal atividade. Isso porque, o estabelecimento é justamente o local que abriga o comércio. No caso, o objeto de análise é a circulação de mercadorias, de tal sorte que o estabelecimento é o local onde se dá tal circulação.

Para tanto a lei não considera relevante a forma como esse estabelecimento é formado ou composto. Não interessa para a lei se é próprio ou se é físico. Para que seja considerado estabelecimento basta que seja o local onde se operacionaliza a circulação de mercadorias, basta que seja a estrutura que fornece suporte para que a atividade se realize, independentemente da forma como essa estrutura é concretizada.

A respeito do assunto GRECO expõe:

“[...] Nesse sentido, a ideia de estabelecimento supõe o exercício de uma atividade econômica, profissional ou empresarial, vale dizer, a reunião de elementos objetivos (coisas, bens, estruturas, etc.) e subjetivos (pessoas na qualidade de dirigentes, funcionários, agentes, clientes, fornecedores etc.) que encontram no exercício da empresa seu critério aglutinador.

[...] Pode-se assumir, para fins da presente análise, que estabelecimento é conceito em que, na atualidade, o elemento funcional assume relevância, para não dizer predominância. Relevância, pois há quem sustente que até mesmo um vendedor ambulante possui um estabelecimento comercial e, nesta hipótese, não se pode dizer que os elementos físicos formem a parte principal de tal caracterização. O principal, nesse caso, é a clientela, o desenvolvimento do negócio, da atividade de produção ou distribuição de bens e riqueza, a intermediação, enfim, o exercício de uma atividade econômica ou profissional que possa ser considerada como representativa de uma unidade ou contexto do relacionamento econômico e social.

A isso se acrescente que o Código Civil de 2002 trouxe, no seu artigo 1.142, uma definição de estabelecimento, assim entendido ‘todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária’. Note-se a reunião nesta definição de três elementos: (a) bens de qualquer natureza (vale dizer, abrangendo corpóreos e incorpóreos); (b) a organização, como elemento funcional ligado à sua correlação e interação; e (c) a finalidade consistente no exercício da empresa”¹².

Sendo assim, considerando os conceitos legais de estabelecimento e a veiculação legal do critério espacial do ICMS-Mercadoria pela Lei Complementar nº 87/96, resta-nos indagar e esclarecer qual é ou o que é estabelecimento nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet.

¹²GRECO, Marco Aurélio. **Estabelecimento Tributário e Sites de Internet**. In: LUCCA, Newton de. SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 340.

2.2 Conceito de estabelecimento empresarial virtual

Nas operações realizadas pela Internet tem-se a utilização de uma modalidade diversa de estabelecimento em relação aos convencionalmente considerados, compostos por um prédio e instalações móveis ocupadas por diversas pessoas com divisão de tarefas. Ao invés, as operações são realizadas de acordo com diversas peculiaridades e especificidades técnicas e tecnológicas, pois são realizadas sobretudo em um ambiente tecnológico.

Consoante exposto acima, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente. Logo, extrai-se do conceito legal ora trazido que a estrutura física não é requisito essencial para a configuração do estabelecimento. A norma é expressa em dizer que o estabelecimento pode ser formado por um local edificado ou não.

Ainda da análise do mesmo conceito legal, extrai-se que o essencial para a caracterização de um local como estabelecimento empresarial é o exercício da atividade em caráter temporário ou permanente. Portanto, o que determina a definição do que seja estabelecimento é a atividade em si e não a forma como é estruturado o local destinado ao exercício da atividade.

No caso das operações realizadas pela Internet, tem-se que o adquirente realiza a operação por meio de seu próprio computador, escolhendo o produto a ser adquirindo e pagando o respectivo preço por meio de uma transação eletrônica, como, por exemplo, emissão de boleto bancário ou mediante operação por cartão de crédito. Desse modo, torna-se desnecessária a presença física do usuário em um ponto, loja ou estabelecimento empresário para que adquira o produto escolhido. A compra é feita de forma autônoma, via sistema tecnológico.

Pode-se dizer, portanto, que o adquirente não comparece fisicamente em um estabelecimento do alienante. É o alienante que comparece virtualmente perante o usuário. Para empresas que atuam conectadas à rede mundial de computadores, o estabelecimento não é meramente físico. Passa ele a ser uma realidade sobretudo virtual. “Logo não é incorreto admitir a existência do estabelecimento virtual, que nada mais é do

que o próprio website. É o estabelecimento que atua no espaço cibernético, tão real quanto qualquer outro estabelecimento clássico”, conforme afirma PERON¹³.

Realidade virtual significa dizer que um estabelecimento dessa natureza é capaz de funcionar de forma autônoma em qualquer computador que a ele esteja conectado. Cada uma das pessoas que o acessa tem condições de realizar operações, usufruindo das ferramentas disponibilizadas. É o caso, por exemplo, dos inúmeros *websites* de compra que se encontram na Internet. Acessando-os é possível escolher um produto e adquiri-lo, pagando-se o preço correspondente, sendo para todo esse processo mantida a inércia do usuário conectado a um computador.

No ambiente virtual, quando o adquirente acessa os *links* disponibilizados, a fim de pesquisar e escolher o produto desejado, é como se estivesse transitando em meio a diversas prateleiras dispostas em um ambiente físico. A finalidade é a mesma, porém apresentada sob outra roupagem.

Nessa nova realidade, o estabelecimento empresarial não corresponde a um prédio, mas sim ao ambiente virtual, no qual o estabelecimento da empresa se “teletransporta” para o computador de todas as pessoas que o estejam acessando em um determinado momento. Com efeito, a nova realidade permite que uma mesma empresa esteja presente para diversas pessoas simultaneamente, mediante o acesso concomitante de todas elas.

Não se trata, portanto, de uma cisão de estabelecimento, mas sim de uma conquista de ubiquidade empresarial para todas aquelas pessoas jurídicas que esteja inseridas nesse contexto.

Com isso, tem-se que tanto o estabelecimento físico tradicional quanto o estabelecimento virtual possuem a mesma funcionalidade, sendo que diferenciam-se apenas na forma de acesso. Nesse sentido COELHO afirma que “o tipo de acesso ao estabelecimento empresarial define a classificação deste. Quando feito por deslocamento no espaço, é físico; quando por transmissão e recepção eletrônica de dados, virtual”¹⁴.

Tecnicamente, então, tem-se que o Direito hodierno não mais se satisfaz com a conceituação clássica de estabelecimento, no sentido de se identificar um endereço físico e com instalações concretas. Hoje, graças às novas tecnologias existentes,

¹³ PERON, Waine Domingos. **Estabelecimento empresarial no espaço cibernético**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009, p. 20.

¹⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, p. 32.

é possível que uma empresa alcance ao mesmo tempo diversos usuários. Não se trata mais de endereçar uma empresa por rua ou avenida, mas sim por 'www'.

De acordo com essa realidade, pode-se afirmar que o estabelecimento dessas empresas inicia-se no local onde estejam localizados seus equipamentos, tais como servidores, computadores, *modems*, etc, bem como seus técnicos, e estende-se até o computador do usuário que esteja acessando o serviço *on line* em um determinado momento. Nessa lógica, se apenas um usuário estiver *on line* somente uma extensão haverá, ao passo que se milhares de usuários conectarem-se concomitantemente, o estabelecimento se estenderá em tantos quantos forem os usuários conectados. Trata-se de uma espécie de mobilidade de estabelecimento diante da possibilidade de navegação em rede.

Assim, virtualmente falando, o estabelecimento da empresa inserta no contexto em tela estará presente em cada uma das residências de seus usuários, de modo que a partir do momento em que um usuário acessa o *website* de uma dessas empresas no ambiente virtual, passa a adentrar em seu estabelecimento, de tal sorte que se pode dizer que no caso de empresas que operam pela rede mundial de computadores ocorre uma particularidade nesse tocante: o ato praticado pelo adquirente para atingir a oferta da empresa limita-se ao acesso de seus produtos no ambiente virtual, ao passo que o próprio estabelecimento da prestadora desloca-se virtualmente para o computador do usuário, permitindo que ele tenha acesso à oferta de forma integral.

Isso se dá porque o serviço viabilizado em um ambiente virtual opera-se por meio de uma conexão, em que um dos extremos está no *start* dado pela empresa e, como a própria denominação evoca, é o início da operação, enquanto que no outro extremo está o usuário, cujo acesso exaure a conexão empreendida. Assim, tem-se que são dois fatos que se enlaçam e formam o acesso completo, sendo que se inicia junto à empresa e finda-se junto ao usuário. Trata-se de uma cadeia, impossível de ser cindida, pois caso contrário estará sendo interrompido o acesso do usuário aos produtos ofertados pela empresa.

Portanto, nesse caso, há aquisição de mercadorias por parte do usuário no estabelecimento empresarial. Todavia, esse estabelecimento não corresponde à estrutura física. Tal estabelecimento é o estabelecimento virtual e variará de localidade conforme o domicílio do adquirente seja situado em um ou em outro Estado. O estabelecimento virtual é o instrumento que promove a funcionalidade à empresa a fim de

viabilizar a compra e venda de mercadorias no espaço cibernético, na medida em que é que apresenta a própria empresa aos usuários da Internet.

“Nesse caso, o *site* acaba por funcionar como o ambiente escolhido pelas partes para operacionalizar certas transações, prestar determinados serviços ou viabilizar o fornecimento de determinados bens na própria rede virtual (se forem bens virtuais) ou através dela (se bens tangíveis tradicionais)”, como explica GRECO¹⁵.

Tal concepção vai ao encontro perfeito do conceito legal de estabelecimento contido no parágrafo 3º, do artigo 11, da Lei Complementar nº 87/96. Na medida em que o dispositivo não elege a estrutura física como requisito essencial para a caracterização do estabelecimento, não há impedimento legal para que o *website* disponibilizado na rede mundial de computadores seja considerado estabelecimento das empresas vendedoras. Ainda que seja necessária uma estrutura física para a sua funcionalidade, tais como computadores, servidores, técnicos, etc, a operacionalização ocorre em tantos lugares quantos forem os adquirentes que acessem as ofertas disponibilizadas *on line*, de tal sorte que é inafastável a extensão do estabelecimento desta estrutura física incipiente para o ambiente virtual.

Quando se trata da análise de operações de circulação de mercadorias tal diferenciação é mais clara ainda, pois é justamente no ambiente virtual que a oferta é realizada. É no ambiente virtual que o produto está posto à venda, sendo que a estrutura física não passa de um suporte para viabilizar a operacionalização da venda em si, ou seja, da circulação de mercadoria propriamente dita. Logo, se é a própria atividade, qual seja, a circulação de mercadorias, correspondente ao critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto ora tratado, que é determinante para definir o que seja estabelecimento, não há como negar que o ambiente virtual o seja.

Quando se fala que o estabelecimento da empresa vendedora é composta pela sua loja, por exemplo, é porque outrora esta forma de estrutura era a única existente para albergar as ofertas ao público. O adquirente normalmente se deslocava até a loja, escolhia o produto, pagava por ele e o adquiria. Desse modo, tem-se que a loja era usualmente considerada o estabelecimento em razão de ser o local onde a operação de circulação de mercadoria ocorria. Portanto, na realidade, o fator determinante para a definição do que seja estabelecimento é o local onde é efetuada a compra, de tal sorte que

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Estabelecimento Tributário e Sites de Internet**. In: LUCCA, Newton de. SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 342.

na hipótese da loja, os locais onde se encontram a estrutura física da empresa vendedora e adquirente são coincidentes.

Tratando-se de operação realizada pela Internet, quando o adquirente realiza o acesso ao *website* da empresa vendedora é como se adentrasse fisicamente em uma loja e, da mesma forma, escolhe o produto e o adquire. Por conseguinte, se assim o é, é no ambiente virtual que a operação de circulação de mercadorias é realizada. É onde se desenvolve a atividade empresária perante o público internauta.

Nesse sentido, PERON explica:

“[...] Assim, o empresário que emprega um *website* como ferramenta aparelhada para projetar sua atividade no espaço cibernético, concebe um verdadeiro estabelecimento virtual, com funcionalidade autônoma a qualquer outro estabelecimento existente no plano físico, mesmo em relação àquele designado legalmente para ser sua base física, ou endereço material, para recebimento de notificações. Nesse contexto, o *website* atua como estabelecimento que disponibiliza para a clientela internauta o acesso aos produtos e serviços ofertados pela empresa. Esse estabelecimento virtual constitui-se como instrumento por meio do qual a empresa se manifesta no espaço cibernético.

Ao público internauta, é o *website* que revela e dá funcionalidade à empresa no espaço cibernético.

Assim, temos que o *website* empregado como instrumento para o exercício da empresa é um verdadeiro estabelecimento empresarial virtual, a porta de entrada da empresa pela Internet. Assim, tanto o *website* como o estabelecimento material a ele ligado (aquele que lhe confere as bases físicas e o endereço) são dois estabelecimentos distintos e inconfundíveis que compõem a empresa”¹⁶.

Analisando as disposições normativas no âmbito do Direito Tributário, GRECO salienta:

“[...] Com efeito, não me parece que se possa negar que o *site* configura um ‘local’, ainda que virtual em que são realizadas determinadas condutas. Claro está que as condutas têm, também, um referencial físico relativo à pessoa que as realiza e as respectivas coordenadas físico-territoriais em que se encontra. Porém, também não se pode negar que o *site* inteligente, em si mesmo, pode ser considerado um local dentro de um contexto mais amplo que é a Rede como um todo.

Parece-me relativamente nítido que é nesse local (inteligente) que as pessoas irão exercer uma atividade econômica, profissional ou empresarial. Aliás, há *sites* na Internet que se vangloria de ser ‘exclusivamente virtuais’ deixando claro que não existe loja física à qual o cliente possa se dirigir e que sua existência se dá apenas no ambiente da Rede. Também não se pode negar que, nos *sites* inteligentes, estão configuradas as providências e etapas que compõe a fusão de vontades que é o negócio jurídico (este, por sua vez, fato gerador do ICMS).

[...] A conclusão que resulta é no sentido de que o intérprete deve ficar aberto a reavaliar os conceitos que vem adotando, pois, até mesmo os dispositivos legais existentes podem conter certo grau de abrangência que alcance os *sites* da Internet, sem necessidade de criação de legislação nova”¹⁷.

¹⁶ PERON, Waine Domingos. **Estabelecimento empresarial no espaço cibernético**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009, p 74.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Estabelecimento Tributário e Sites de Internet**. In: LUCCA, Newton de. SIMÃO FILHO, Adalberto. **Direito & Internet: aspectos relevantes**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005, p. 348/350.

O fato de inexistir estrutura física nesse contexto é indiferente, pois a realização dessa operação atende aos critérios estabelecidos em lei, na medida em que se considera determinante para a configuração do estabelecimento o local onde é realizada a operação. Sendo realizada no ambiente virtual, ele é também estabelecimento. Logo, apesar de não ser uma estrutura física, da mesma forma como na hipótese anterior, tanto o estabelecimento da empresa vendedora quanto o adquirente estão em locais coincidentes, já que o primeiro estende-se ao segundo com o acesso por este realizado.

Por outro lado, muito se discute a respeito, uma vez que, após realizada a compra pela Internet, é necessário que o produto seja entregue no domicílio do adquirente. Nesse sentido, muitos defendem que, havendo necessidade de armazenamento de mercadorias para posterior entrega aos adquirentes, o estabelecimento da empresa vendedora será necessariamente o local onde estejam situadas fisicamente as mercadorias. Porém, entende-se que esta não seja a melhor interpretação.

A hipótese aqui versada refere-se ao ICMS sobre a circulação de mercadorias, de modo que o foco de análise da questão deve ser a própria circulação de mercadorias. Nesse tocante, quando se fala em acesso do adquirente ao *website* da empresa vendedora, com o intuito de adquirir as mercadorias disponibilizadas, pode-se dizer que é nele que elas se situam. Logo, quando se analisa a circulação de mercadorias, é no *website* da empresa que estão situadas as mercadorias, pois é através dele que o adquirente a elas tem acesso, as escolhe e as compra. Se assim não fosse, não seria possível a realização da operação de circulação de mercadorias. É no contexto virtual que a operação de circulação de mercadorias se realiza e se exaure, na medida em que é pelo *website* que se opera a aquisição do produto, ou, em outros termos, a circulação de mercadorias.

Logo, a sistemática inerente às operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet encontra-se em consonância com a disposição contida na Lei Complementar nº 87/96 no que se refere ao conceito de estabelecimento. Isso porque, de acordo com seu artigo 11, § 3º o estabelecimento prescinde de uma forma física para se apresentar como tal. Basta que nele se realizem as operações de circulação de mercadorias. Portanto, se as operações em análise ocorrem no ambiente virtual do sítio eletrônico da empresa vendedora, é ele o seu estabelecimento.

Vê-se que referido dispositivo, quando menciona a existência física da mercadoria no estabelecimento para sua configuração como tal, o faz de forma subsidiária em relação ao local onde se realizam as operações. O dispositivo em tela é

expresso em preconizar que o estabelecimento é o local onde ocorrem as operações de circulação de mercadorias ou onde estas estejam armazenadas. Porém, as duas referências – o local onde ocorrem as operações de circulação de mercadorias e o local onde estejam estas armazenadas – não se encontram em igualdade. Referido dispositivo elenca uma ordem preferencial para a configuração conceitual do estabelecimento, elegendo em primeiro lugar o local onde tenha sido efetuada a operação ou prestação (inciso I, primeira parte). Apenas de forma subsequente é que elenca o local onde seja encontrada a mercadoria ou constatada a prestação (inciso I, parte final).

Além disso, não há óbice algum para que existam diversos estabelecimentos físicos destinados ao armazenamento da mercadoria, por exemplo. Tal estruturação poderia ser empregada no caso de um *website* de grande porte, que dispõe de diversos depósitos ao longo do território nacional, a fim de melhor atender à demanda resultante do seu acesso. A adoção de diversos estabelecimentos apenas teria o condão de facilitar ou otimizar as necessidades de logística do referido *website*. Nem por isso, se poderá falar em identidade de estabelecimentos ou que esses estabelecimentos é que correspondem, na realidade, ao estabelecimento da empresa. Isso porque a operação de circulação de mercadoria exauriu-se quando realizada diretamente no *website*, de tal sorte que o uso desses estabelecimentos físicos nada mais são do que instrumentos utilizados em operações subsequentes de transporte da mercadoria, ocorridas como consequência e desdobramento da operação de circulação de mercadoria anterior, objeto de outra relação jurídica tributária, a de incidência de ICMS sobre operação de transporte.

Assim, segundo PERON:

“[...] Nota-se que, mesmo nos casos em que há um estabelecimento físico na retaguarda do *website*, que armazene as mercadorias vendidas neste e as remete em seguida ao contratante, o negócio mercantil já foi totalmente realizado por meio eletrônico. É neste local, virtual, que as partes se relacionam, discutem volume, cor, espécie da mercadoria, preço, condições e pagamento e, finalmente, pactua a transação.

Todo o negócio jurídico é avençado no estabelecimento virtual. As partes envolvidas manifestam no *website* o interesse recíproco pela contratação da compra/venda. E, de modo totalmente virtual, ocorre entre elas a operação mercantil de circulação (jurídica) de mercadorias, única que interessa para fins de incidência do ICMS

[...] Notemos, pois, que, inclusive sob a ótica da hipótese de incidência do ICMS, temos que o *website* é capaz de desenvolver toda a operação mercantil, quebrando o paradigma de que somente pelos estabelecimentos físicos tal circunstância era possível. Nessa situação, ao contrário, o estabelecimento físico é secundário, servindo apenas como um despachante da mercadoria comercializada pelo estabelecimento virtual.

[...] A posterior entrega da mercadoria é ato de mera execução do contrato, que, em sua essência, já se encontra avençado de modo consensual por meio do *website*.

Bem se vê que, portanto, não é a circulação física da mercadoria que define o negócio de compra e venda firmada entre as partes. A entrega da mercadoria é mera

consequência de uma relação mercantil já pactuada via internet, por meio do estabelecimento virtual¹⁸.

Desse modo, quando ocorridas as operações de circulação de mercadorias por meio de acesso a sítio eletrônico, este é considerado o estabelecimento da pessoa responsável pela venda do produto.

¹⁸PERON, Waine Domingos. **Estabelecimento empresarial no espaço cibernético**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009, p. 88/90.

CAPÍTULO III – O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA INTERNET

3.1 Os critérios espacial e pessoal (sujeição ativa) da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela Internet

Partindo do exposto até o momento, tem-se que a relevância de se alcançar a conceituação de estabelecimento empresarial nas operações realizadas pela Internet é a possibilidade de se definir o local onde ocorrem estas operações e, por consequência, qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, ou seja, o ente federado competente para cobrar o tributo nas operações desta natureza.

No capítulo anterior, definiu-se o *website* como estabelecimento do alienante da mercadoria posta em circulação. Desse modo, a partir do momento em que se define o *website* como estabelecimento do alienante, passa ele a representar também o local da operação da circulação de mercadoria.

Isso porque o artigo 11, da Lei Complementar nº 87/96, dispõe:

Art. 11 O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

.....

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

.....

No caso, quando se fala em operação de circulação de mercadoria realizada pela Internet, partindo-se da premissa fixada acima de que o *website* é o próprio estabelecimento, é possível afirmar que no momento do acesso ao mesmo, a mercadoria nele se situa, ou seja, enquanto houver oferta de um produto por meio de *website*, é porque está disponível para compra por este canal. Logo, na terminologia empregada pelo dispositivo legal em análise, tem-se que o fato gerador ocorre no momento da compra, ou seja, quando se operacionaliza a circulação jurídica da mercadoria, com a transferência de titularidade da empresa vendedora para o consumidor adquirente. Nesse sentido, se o fato

gerador ocorre no momento em que se acessa o *website* para finalizar a compra, pode-se afirmar que é no *website* propriamente dito que a mercadoria se encontra.

Tal afirmativa se sustenta porque, conforme se expôs no capítulo precedente, o *website* é o local onde se tem acesso à mercadoria, onde esta é escolhida e adquirida, de modo que é inafastável a conclusão de que o próprio *website* é o local onde ocorre a operação de circulação de mercadoria. Da mesma forma, sendo o *website* o local onde a operação é concluída, pode-se afirmar que é o local onde ocorre a transferência de titularidade, consoante preceitua a alínea ‘c’ do inciso I, do dispositivo legal em foco.

No entanto, a determinação de que o *website* é o local onde a operação de circulação de mercadoria ocorre não é suficiente para se definir o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS quando se fala em ambiente virtual, pois, como já dito, o estabelecimento, quando na Internet, pode se apresentar em diversos locais ao mesmo tempo.

Nesse vagar, fixou-se a premissa da ubiquidade do estabelecimento empresarial, pois é capaz de se apresentar em tantos lugares quantos forem os acessos realizados. Tratando-se o *website* como uma extensão do estabelecimento empresarial, fixou-se o entendimento de que em cada acesso a ele realizado, está-se diante de uma extensão do próprio estabelecimento, de modo que este estará presente em tantos lugares quantos forem os acessos feitos em locais distintos.

Porém, cada acesso é uma única operação, pois cada qual ensejará uma única oportunidade de circulação de mercadoria. Sendo assim, o critério espacial variará conforme o local de acesso por parte dos adquirentes. Cada acesso promove uma extensão do estabelecimento, de tal sorte que, se a operação de circulação de mercadoria for concluída, estar-se-á diante da fixação de um critério espacial. E tal sistemática se repetirá tantas vezes quantos forem os acessos que resultarem em operações de circulação de mercadorias. É claro que não basta que o acesso seja estabelecido para que se tenha fixado o critério material. Para tanto é imprescindível que desse acesso resulte a circulação jurídica de mercadorias.

Dessa forma, pode-se dizer que em relação a uma única empresa alienante que disponibilize um *website* de vendas na Internet surjam, ao mesmo tempo, diversas operações de circulação de mercadoria, em diversos Entes Federados concomitantemente, sendo que, na medida em que cada operação corresponde a um critério espacial, cada um deles terá um sujeito ativo diferente. Este é definido a partir do

local de ocorrência da operação. Se esta ocorreu em seu território, é ele o Estado competente para cobrar o ICMS correspondente.

O fundamento principiológico em questão é o de que os recursos decorrentes da tributação devem ser direcionados ao local onde tenha sido promovida a geração da riqueza econômica (princípio do destino), de tal sorte que se a riqueza, em termos econômicos, foi gerada no território de um determinado Estado, é ele que fará jus ao bônus tributário daí decorrente.

Sendo assim, em tese, é possível que este estabelecimento esteja presente em diversos Estados Federados concomitantemente. Todos esses Estados Federados são, potencialmente, sujeitos ativos do tributo, que variarão de acordo com a localidade onde se encontrar o adquirente. Ou seja, a definição variará de acordo com o local do domicílio ou de acesso do adquirente. Portanto, cada uma das entidades federadas somente estará autorizada a cobrar ou exigir o ICMS-Mercadoria nas operações realizadas pela Internet relativamente aos adquirentes situados em seus respectivos territórios, exaurindo-se nele a tributação. Não se trata, portanto, de se tributar o mesmo fato por diversas entidades federadas, mas sim de as definir como sujeitos ativos da relação jurídica tributária conforme o destino da circulação jurídica da mercadoria. São diversos fatos tributáveis ocorrendo concomitantemente.

Tendo em vista que dentro dessa realidade a empresa alienante tem a possibilidade de potencialmente estar presente no domicílio de todas as pessoas com acesso à Internet, viabiliza-se a ocorrência de diferentes conexões simultâneas, o que é reflexo e consequência da ubiquidade inerente ao ambiente virtual.

Dessa forma, o sujeito ativo da relação jurídica tributária nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet será o Estado onde estiver sido estabelecida a conexão pelo adquirente da mercadoria no momento em que realizar juridicamente a operação de circulação de mercadoria por este canal.

3.2 A entrega (circulação física) da mercadoria ao adquirente nas operações de circulação realizadas pela Internet

No caso, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto em análise, como já exposto no primeiro capítulo, já se exauriu quando ocorrida a operação no ambiente virtual, pois foi nesse momento que a titularidade da mercadoria passou da empresa vendedora para o adquirente. De acordo com a premissa estabelecida

no referido capítulo, o critério material se dá quando ocorre a transferência jurídica da mercadoria em favor do adquirente. Logo, a partir do momento em que ocorre a compra, opera-se a circulação jurídica de mercadoria, exaurindo-se, assim, o critério material.

O fato de ser necessário o envio da mercadoria ao domicílio do adquirente é questão absolutamente indiferente à caracterização do critério material, pois neste não está inserido ou considerado. Tanto é que no ato de realização da compra são cobrados dois preços diversos, um correspondente à aquisição da mercadoria, que nada mais é do que a sua circulação jurídica, e outro correspondente ao frete do produto até o seu destino final. Esta operação é autônoma. É operação que se insere na cadeia de circulação de mercadorias, de tal sorte que a aquisição, ou circulação jurídica, da mercadoria pelo *website* corresponde ao primeiro fato tributável por ICMS-Mercadoria, ao passo que o transporte da mercadoria do armazém da empresa vendedora ao endereço do comprador corresponde a fato tributável do ICMS-Transporte.

Quando se considera o transporte da mercadoria adquirida ao domicílio do comprador, está-se diante de uma mera circulação física de mercadoria, realizada unicamente para atender a uma necessidade logística de entrega da mercadoria ao seu destinatário final.

Isso porque, a ação determinante para a configuração do critério material da regra-matriz de incidência tributária é ‘circular mercadoria’. Além disso, tal ação encontra-se indissociavelmente ligada à realização de uma operação, a qual, em seu sentido jurídico, implica em transferência de titularidade da mercadoria de uma pessoa para outra.

Portanto, para efeitos tributários, a circulação jurídica é o quanto basta para a configuração da hipótese imponible do ICMS-Mercadoria. Diante dessa peculiaridade pode-se dizer que a tradição da coisa não se aplica ao Direito Tributário no sentido de ensejar e concluir a transferência da propriedade. Esta, por si só, já ocorre desde quando a operação se realiza. Se eventualmente a mercadoria não é entregue imediatamente ao seu destinatário, a operação subsequente para fins de entrega da mercadoria consiste apenas em exaurimento da ação, unicamente para atendimento de uma necessidade logística.

Nesse sentido, sendo necessária a realização de uma nova operação para tanto, pode-se, inclusive, afirmar que corresponderá à hipótese imponible de outro tributo, o ICMS-Transporte. Logo, quando se está diante de uma situação em que a mercadoria não é entregue de imediato ao seu destinatário, configuram-se realizados dois

fatos distintos e autônomos para efeito tributário, de modo que o primeiro, correspondente à circulação jurídica da mercadoria, concluída com a venda em si, enseja a tributação por meio do ICMS-Mercadoria, ao passo que o segundo, correspondente ao respectivo transporte, enseja a tributação por meio do ICMS-Transporte.

A respeito CARRAZZA expõe:

“[...]Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A ‘saída’ é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quanto se exterioriza tal transmissão. De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda que a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente. [...]”¹⁹.

Sendo assim, se nem mesmo é necessária a circulação da mercadoria dentro do estabelecimento do alienante, significa dizer que o aspecto físico da circulação de mercadoria é absolutamente irrelevante para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria. Dessa forma, nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet, no momento em que há a aquisição da mercadoria por meio do acesso ao *website* correspondente, já se configura a hipótese impositiva, de modo que o fato de eventualmente haver um depósito ou armazém de onde as mercadorias saem para serem entregues aos seus destinatários finais em nada influencia na composição dos elementos formadores da relação jurídica tributária. Somente dirá respeito, no que tange ao aspecto tributário, à operação de transporte.

A fim de ilustrar o exposto, supondo que uma pessoa domiciliada na cidade de Salvador adquira um determinado produto, por meio de acesso ao *website* www.xxx.com.br, cuja empresa mantenedora dispõe de um armazém de estocagem no Rio de Janeiro, do qual a mercadoria sai para ser entregue ao comprador, por uma transportadora contratada para tanto. Nesse caso, a partir do momento em que houve a aquisição pela pessoa domiciliada em Salvador, restou configurada a hipótese impositiva do ICMS-Mercadoria, sendo desde já devido o tributo ao Estado onde tenha ocorrido a operação, ou seja, na Bahia. Isso porque, como vimos, o estabelecimento, apresentado de forma virtual sob a roupagem de um sítio eletrônico, estende-se até o domicílio do comprador. Após, quando da entrega da mercadoria, tendo a empresa vendedora contratado um serviço de transporte para entrega da mercadoria, promoveu ela a concretização da hipótese impositiva do ICMS-Transporte, sendo este devido ao Estado

¹⁹ Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009, p.135/136.

onde tenha sido realizada a operação, ou seja, Rio de Janeiro. Logo, tratam-se de duas operações autônomas, sendo que para cada uma delas há um sujeito ativo diverso.

3.3 Considerações finais: a interpretação da norma jurídica

Extraí-se do presente trabalho que o conceito de estabelecimento empresarial virtual, como sendo aquele onde se realizam as operações de circulação de mercadorias ocorridas na Internet, encontra respaldo legal no artigo 11, parágrafo 3º da Lei Complementar nº 87/96. Além disso, constatou-se também que referido dispositivo está em consonância com o artigo 1.142, do Código Civil, na medida em que nenhum deles exige a estrutura física empresarial para a definição, ou configuração, o que seja o respectivo estabelecimento.

Sendo assim, considerando que todos os parâmetros necessários encontram-se previstos na norma, não há que se falar em outra sorte de interpretação senão a literal. A propósito da metodologia de interpretação da norma tributária, o Código Tributário Nacional veicula disposições expressas, em seu Capítulo IV (Interpretação e Integração da Legislação Tributária), formado pelos artigos 107 a 112, dos quais o 108 e 110 são transcritos a seguir, por apresentarem maior pertinência ao estudo.

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

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

.....
Art. 110. 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, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Vê-se que somente na ausência de disposição legal expressa sobre determinado assunto é que estará autorizado o emprego da analogia, dos princípios gerais de direito público e da equidade. Logo, a *contrario sensu*, tem-se que, se houver disposição expressa na legislação tributária, somente a interpretação literal é autorizada. E nem poderia ser diferente, pois se o texto legal é suficiente para a compreensão da

matéria, a ponto de ser capaz de exaurir os elementos formadores do instituto em estudo, nem mesmo necessidade há de se empregar outra forma de interpretação.

Portanto, diante da conceituação de estabelecimento empresarial contida no artigo 11, § 3º da Lei Complementar nº 87/96, na medida em que apresenta os elementos necessários para tanto, é o quanto basta para o trabalho do intérprete, sendo despicienda qualquer imersão em outro ramo do Direito ou em qualquer ilação além da literalidade da norma.

Além disso, porque a norma tributária é suficiente para a definição do estabelecimento empresarial, ainda que virtual, despicienda também a imersão do intérprete no ramo do Direito Privado correspondente para a construção adequada do instituto. Porém, quando se fala da invocação dos institutos privado pelo intérprete da norma tributária, necessário não se olvidar que, com isso, não é autorizada a alteração de sua definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas quando utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

No caso, o estabelecimento empresarial, embora não seja um instituto empregado pela norma expressamente para a definição de competência, é relevante, como visto, para a definição da ocorrência da operação de circulação de mercadoria e, conseqüentemente, da definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária correspondente. Portanto, pode-se dizer que é empregado implicitamente pelo Direito para a definição de uma competência tributária. Tanto é que a conclusão do presente trabalho foi a de que o sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS-Mercadoria nas operações realizadas pela Internet é aquele onde se situa o adquirente da mercadoria quando acessa o *website* da empresa vendedora e nele adquire mercadorias.

Sendo assim, se o instituto em tela – o estabelecimento empresarial – encontra amparo na legislação privada, não poderia a norma tributária empregar sentido ou definição diversa, mormente para o fim de definir competência. No entanto, a disposição trazida pela Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 11, § 3º é absolutamente condizente com o disposto no artigo 1.142 do Código Civil, já que em ambos é dispensada a estrutura física para a formação ou conceituação do estabelecimento empresarial, de modo que não há que se falar em vício ou inadequação da norma tributária nesse tocante.

Logo, a construção conceitual em torno do estabelecimento empresarial, quando apresentado sob a roupagem de sítio eletrônico, está de acordo tanto com a disposição legal propriamente dita a seu respeito, quanto de acordo com a sistemática de interpretação da norma tributária veiculada pelo Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, não há óbice legal algum para a consideração de que o *website* disponibilizado pela empresa vendedora é, na realidade, seu próprio estabelecimento empresarial, sendo que o local da operação é onde se situa o adquirente no momento em que realiza o respectivo acesso e nele adquire mercadorias (operação de circulação de mercadoria), o que, por consequência, determina que o sujeito ativo da relação jurídica tributária respectiva é o Estado Federado em que tal acesso se realizar.

CONCLUSÃO

No transcorrer deste trabalho buscou-se definir qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet. Para tanto partiu-se inicialmente da exposição acerca da regra-matriz de incidência tributária deste tributo, pois é nela que se encontram todos os elementos necessários para a formação da relação jurídica desta natureza.

Nesse sentido, foi primeiramente analisada a regra-matriz de incidência tributária em si, salientando a sua pertinência ao estudo e, posteriormente, analisada a regra-matriz de incidência tributária em si, relativamente às operações de circulação de mercadorias em geral. A partir das especificidades desta, passou-se ao estudo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS referente às operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet.

A partir daí foi possível precisar o local de ocorrência dessas operações e, conseqüentemente, definir o sujeito ativo da relação jurídica tributária correspondente.

A construção conceitual foi embasada na conceituação legal do estabelecimento empresarial, partindo da premissa de que as disposições normativas pertinentes, quais sejam, o artigo 11, § 3º da Lei Complementar nº 87/96 e artigo 1.142 do Código Civil, não erigem a estrutura física como requisito para a configuração do estabelecimento empresarial. Ambas partem do pressuposto de que o que fundamenta a caracterização do estabelecimento empresarial é a estrutura colocada em funcionamento para a realização da atividade desta natureza. Logo, tudo o que esteja envolvido no desenvolvimento da atividade empresarial, será considerado estabelecimento, independentemente de ser tangível fisicamente.

Sendo assim, na medida em que o sítio eletrônico é disponibilizado por uma determinada empresa para a compra e venda de seus produtos na Internet, pode ser considerado uma parte do estabelecimento, uma vez que corresponde a um meio destinado ao atendimento da atividade empresarial em si. Dessa forma, outra premissa foi estabelecida: a de que o *website* é também estabelecimento empresarial, com a especificidade de que tem a capacidade de transpor-se para tantos locais quantos forem os acessos a ele realizados. Alcança-se, assim, a ubiquidade do estabelecimento empresarial, a ponto de se poder dizer que quando é acessado um *website* por um adquirente de mercadoria, o estabelecimento a ele se transpõe, se estende, de maneira virtual, mas não menos real.

As realidades física e virtual passam a ter na atualidade o mesmo peso e valor. Ambas são verdadeiras, sendo ambas capazes de ensejar o surgimento de direitos e obrigações. E isso cada vez mais frequentemente, revelando uma relevância econômica cada vez mais significativa.

Diante dessa realidade, mostra-se imprescindível analisar qual é local de ocorrência das operações de circulação de mercadorias pela Internet para posteriormente se precisar qual é o sujeito ativo da relação jurídica daí surgida.

Nesse vagar, com base nas premissas estabelecidas acerca do estabelecimento empresarial apresentado sob a forma de sítio eletrônico chegou-se à conclusão de que o local da operação de circulação de mercadorias, de acordo, inclusive, com o artigo 11, da Lei Complementar nº 87/96, especialmente em seu inciso I, alíneas 'a' e 'c', é justamente o local onde é feito o acesso pelo adquirente, ou seja, o local da operação coincide com o local onde esteja adquirente quando do acesso ao sítio eletrônico com a realização da operação de circulação jurídica da mercadoria.

Desse modo, a partir do momento em que é definido o local da operação, pode-se dizer qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária daí surgida. Se a operação é realizada no local onde se situa do adquirente, ou, em outras palavras, onde é realizado o acesso que culmine na aquisição da mercadoria, é o Estado Federado que abriga esta operação que será legitimado para cobrar o ICMS de circulação de mercadoria nas operações realizadas nesses moldes. Portanto, o sujeito ativo da relação jurídica em relação às operações de circulação de mercadorias realizadas pela Internet é o Estado Federado onde tiver sido realizado o acesso que resultou na aquisição da mercadoria, pois esta operação corresponde justamente à circulação jurídica da mercadoria, critério material da regra-matriz de incidência tributária, capaz de caracterizar a incidência do tributo em tela.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.
- BRASIL, Angela Bittencourt. O Comércio Eletrônico: E-Commerce. In: **A priori**, <<http://www.apriori.com.br/forum/node/283>>. Acesso em 22/08/2011.
- BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. **Constituição de República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996
- BRUNO, Marcos Gomes da Silva. Aspectos Jurídicos dos Contratos Eletrônicos. In: **Jus.uol**, <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2196/aspectos-juridicos-dos-contratos-eletronicos>>. Acesso em 15/08/2011.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Editora Noeses, 2010.
- CARVALHO, Ivan Lira de. A Tributação das Operações Realizadas por Meio Eletrônico. IN: **R. CEJ**, Brasília, n. 22, p. 112-118, jul-set. 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Editora Noeses, 2008.
- CASTRO, Aldemário Araújo. **Mercadoria Virtual: Aspectos Tributários Relevantes**. Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006.
- CASTRO, Aldemário Araújo. Os Meios Eletrônicos e a Tributação. In: **Jus.uol**, <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1813/os-meios-eletronicos-e-a-tributacao/2>>. Acesso em 15/08/2011.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.
- GRECO, Marco Aurélio. **Direito e Internet**. São Paulo: Editora Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Direito e Internet: relações jurídicas nas sociedades informatizadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. **Estabelecimento Tributário e Sites de Internet**. In: LUCCA, Newton de. SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

LUCCA, Newton. SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). **Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

MACEDO, Mariana de Mattos. BARATTO, Gedalva. Regime Tributário do ICMS nas Transações Interestaduais – Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual?. In: **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, n. 113, p. 9-30, jul/dez. 2007.

PAES, Nelson Leitão. A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS e suas Implicações Dinâmicas sobre os Estados. In: **RBE**, Rio de Janeiro, v. 63, n. 3, p. 233-248, jul-set. 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009.

PERON, Waine Domingos. **Estabelecimento empresarial no espaço cibernético**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009

ROCHA FILHO, Valdir de Oliveira *et al* (Coord.). **O Direito e a Internet**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Internet: o Direito na era virtual**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.