

**FACULDADES INTEGRADAS ASMEC DE OURO FINO / MG**

**Curso de Direito**

Paulo de Moura Rossi

**TAXAÇÃO DO E-COMMERCE NO BRASIL: ASPECTOS JURÍDICOS E  
TRIBUTÁRIOS**

**Ouro Fino / MG**

**2023**

# **TAXAÇÃO DO E-COMMERCE NO BRASIL: ASPECTOS JURÍDICOS E TRIBUTÁRIOS**

Paulo de Moura Rossi

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Centro Universitário  
Amparense, como parte dos requisitos  
para a obtenção do título de Bacharel em  
Direito.

Orientador: Prof. Me. Cícero Donizeth  
Fernandes Almeida

**Ouro Fino / MG**

2023

Paulo de Moura Rossi

**TAXAÇÃO DO E-COMMERCE NO BRASIL: ASPECTOS JURÍDICOS E  
TRIBUTÁRIOS**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Centro Universitário  
Amparense, como parte dos requisitos  
para a obtenção do título de Bacharel em  
Direito.

---

**Prof. Me. Cícero Donizeth Fernandes Almeida (Orientador)**

---

**Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Ana Carolina da Motta Paes (Banca Examinadora)**

---

**Prof. Octavio Miranda Junqueira (Banca Examinadora)**

Ouro Fino, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2023

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela minha vida, e por me ajudar a ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo do curso.

Aos meus pais, avós, tios, irmãos e amigos que me incentivaram nos momentos difíceis e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava à realização deste trabalho.

Aos meus professores e meu excelentíssimo orientador, por todos os conselhos, pela ajuda, pela paciência e pelas correções e ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional.

## RESUMO

Este presente artigo detém como objetivo a análise do e-commerce segundo o ordenamento jurídico pátrio. Para isso, será utilizada uma revisão bibliográfica usando o método dedutivo-crítico para apontar como o e-commerce surgiu, como o e-commerce é regulamentado pelo ordenamento jurídico brasileiro, como incide a tributação frente os produtos negociados nessa modalidade e, sobretudo, as necessidades de leis específicas para regradar essa referida modalidade no tocante ao âmbito tributário. Através do pesquisado, foi possível concluir que a tributação vem evoluindo gradualmente em paralelo com a evolução do e-commerce, porém, remanesce o Estado perdendo fisco em decorrência das dúvidas existentes no Sistema Tributário pátrio quanto ao comércio on-line, especialmente quanto a quem será o ente competente para tributação. Foi possível constatar, também, que somente a criação de legislações próprias para a modalidade irão possibilitar evadir as problemáticas hodiernas do e-commerce, vez a especificidade e diferenciação da modalidade quando comparada com sua contraparte presencial.

**Palavras-chave:** e-commerce; internet; tributação; competência tributária.

## **ABSTRACT**

This article aims to analyze e-commerce according to the national legal system. For this, a bibliographical review will be used using the deductive-critical method to point out how e-commerce emerged, how e-commerce is regulated by the Brazilian legal system, how taxation applies to products traded in this modality and, above all, the needs for specific laws to regulate this modality in terms of taxation. Through research, it was possible to conclude that taxation has been evolving gradually in parallel with the evolution of e-commerce, however, the State remains losing tax revenue as a result of the doubts that exist in the Brazilian Tax System regarding online commerce, especially regarding those who will be the competent entity for taxation. It was also possible to verify that only the creation of specific legislation for the modality will make it possible to avoid the current problems of e-commerce, given the specificity and differentiation of the modality when compared to its face-to-face counterpart.

**Keywords:** e-commerce; Internet; taxation; tax jurisdiction.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CF	Constituição Federal
CT	Código Tributário
min.	Ministro
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO:</b> .....	<b>9</b>
<b>1. O e-commerce: conceituação e caracterização</b> .....	<b>10</b>
<b>2. O e-commerce segundo o ordenamento jurídico tributário brasileiro:</b>	<b>14</b>
<b>3. As necessidades de melhorias ao escopo jurídico do e-commerce: .</b>	<b>19</b>
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>23</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>24</b>



## INTRODUÇÃO:

A inovação tecnológica advinda da internet nos meados do séc. XX permitiu a humanidade proventos substanciais e sobretudo vantajosos para as relações sociais e econômicas.

O advento da internet apontou “como o surgimento de uma comunicação ativa, bastante diferente do modo que era feito pelas mídias tradicionais, como o jornal ou a televisão” (LÉVY, 1999), trazendo para a sociedade contemporânea uma verdadeira revolução comunicativa.

Acerca dessa verdadeira revolução comunicativa, o sociólogo Manuel Castells alcunha o termo “autocomunicação de massas”, responsável por permitir a comunicação e conexão dos mais diversos indivíduos. Nas palavras de Galill *apud* Castells:

Segundo termo cunhado pelo sociólogo Manuel Castells, essa nova forma de comunicação é denominada “autocomunicação de massas”, pois alcança um grande número de pessoas a partir das conexões que estas têm em suas redes e ainda há uma autonomia na emissão das mensagens, na seleção da recepção das mensagens e na criação de redes interpessoais específicas, fazendo com que a capacidade de encontrar e propagar informação seja ilimitada (CASTELLS, 2015).

A inovação virtual permitiu, ainda, a maximização da comunicação em massa, permitindo o compartilhamento de informações instantâneas em qualquer parte do globo. Dessa maneira, estabelece Romanini acerca da quebra de fronteiras proporcionada pela internet:

O resultado na união dessas novidades é que o compartilhamento de informações nas sociedades de massa contemporâneas vem migrando do broadcasting unidirecional das empresas de comunicação ao microcasting multidirecional e dos usuários das redes, em que cada um dos participantes tem a liberdade para se conectar aos demais, ao mesmo tempo em que desaparece o conceito de centralidade: nas redes sociais, o centro está em todas as partes (ROMANINI, 2012).

Nesta linha de raciocínio, o autor Felipini aponta a internet como um dos ápices da evolução tecnológica na sociedade. Nas palavras do autor:

Poucos acontecimentos tiveram tanta influência na nossa sociedade quanto o aparecimento da internet. Além de tornar muito mais ágil e eficiente a forma como as pessoas comunicam, procuram por informações e adquirem conhecimentos, possibilitou a chegada de um novo canal de comercialização chamado e-commerce. Tanto para os comerciantes tradicionais quanto para os empreendedores desta nova economia, o e-commerce representa novos desafios e, principalmente, novas oportunidades de se chegar até o cliente de forma rápida, ágil e com um custo sensivelmente menor (FELIPINI, 2001).

É possível constatar o rápido desenvolvimento do e-commerce em territórios brasileiros, afinal, “o e-commerce brasileiro cresceu 12% e faturou 53,2 bilhões em 2018, segundo levantamento feito pela Ebit/Nielsen” (E-COMMERCE BRASIL, 2019) e, sendo um importante motor consumerista e econômico na nossa sociedade, sobretudo após a pandemia do COVID-19 no ano de 2020.

Ocorre, todavia, que a “inexistência de uma legislação específica que regulamente a matéria e a falta de profissionais preparados para lidar com esta nova realidade constituem um grande desafio para o Fisco” (HAYNE *et al.* 2003). Dessa maneira, não há exagero em estabelecer um vácuo legislativo na seara do Direito Tributário no âmbito do comércio eletrônico.

Em conclusão, imperioso estabelecer o objetivo deste presente artigo como análise e conceituação do e-commerce, isto é, o comércio eletrônico, por um escopo intrinsecamente jurídico, utilizando da importância da internet e do crescimento do comércio eletrônico para, através de um escopo jurídico e tributário, entender como se desenvolve essa modalidade de comércio e as suas decorrências na sociedade brasileira.

## **1. O e-commerce: conceituação e caracterização**

O e-commerce teve início nos Estados Unidos em 1994 e, apenas cinco anos depois, começou a se desenvolver no Brasil, ainda que a baixo ritmo. Com o desenvolvimento da internet no Brasil, esse desenvolvimento da modalidade de comércio eletrônico aumentou gradativamente (ROMERO; SANTOS, 2022).

Pelo crescimento da internet ter sido tão volumoso, o comércio eletrônico assumiu volume parecido de crescimento por decorrência de proporcionar a existência de um comércio que não precisasse de contato presencial.

É neste sentido que aponta acerca da propagação do e-commerce e de seu desenvolvimento a autora Michele Silva Ara ao discorrer sobre a história do comércio eletrônico, a datar especificamente o final do séc. XX:

O Comércio Eletrônico ou E-commerce foi estabelecido a partir de 1994 por meio da evolução da Internet, tal como explicitado no capítulo anterior. Ele se estruturou e ganhou espaço como uma forma de transação comercial entre empresas e consumidores.

O comércio eletrônico, em conjunto com a Internet, traz novas perspectivas para produtores voltados tanto ao mercado local como internacional, pois permite que seu produto seja conhecido por um contingente maior de consumidores. No caso de produtores atentos ao mercado externo, este efeito é ainda mais intenso devido a possibilidade de exposição de seu produto em diversos países. Uma das vantagens do e-commerce consiste na praticidade de realizar transações sem sair de casa. Contudo, o e-commerce, a despeito de sua pertinência em aproximar consumidores e produtores não extingue definitivamente, para muitos produtos, a necessidade da presença física para a consecução de uma transação. Parcela expressiva das negociações on-line ainda é finalizada de modo tradicional, contribuindo o comércio eletrônico mais na ampliação e maximização das possibilidades de contato” (ARAÚJO, 2003).

Essa modalidade comercial é caracterizada pelos “atos de circulação de bens, prestação ou intermediação de serviços em que as tratativas pré-contratuais e a celebração de contrato se fazem por transmissão e recebimento de dados por via eletrônica” (COELHO, 2015). Dessa forma, o e-commerce não está intrinsecamente vinculado à internet, porém a maioria dos atos comerciais que envolvem a modalidade é realizada na rede virtual.

Sob essa perspectiva, Fábio Ulhoa Coelho define, ainda, o e-commerce da seguinte maneira, *ipsis litteris*:

Comércio eletrônico é a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizadas em estabelecimento virtual. A oferta e o contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados. O comércio eletrônico pode realizar-se através da rede mundial de computadores (comércio internáutico) ou fora dela (COELHO, 2015).

Por conseguinte, definem Marco Antônio da Silva Menezes e Eric José Migani *apud* Alberto Luiz Albertin o comércio eletrônico da seguinte forma e maneira, apontando a importância da cadeia de valor de processo de negócio na modalidade:

Segundo Albertin (2000), o comércio eletrônico consiste na realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, através da aplicação de tecnologias da informação e comunicação no intuito de atender aos propósitos de negócio.

Assim sendo, observa-se que este comércio apresenta atualmente um constante crescimento, o que o torna inovador e competitivo, além de impulsionar o surgimento de novas tendências e tecnologias objetivando a facilidade e praticidade dos consumidores (MENEZES; MIGANI *apud* ALBERTIN, 2000).

O e-commerce, ainda, conforme ensinamentos de Maurício Salvador, detém uma divisão de subcategorias próprias a modalidades, sendo as mais importantes: B2B, B2G, B2C e C2C. Acerca destas supraditas categorias, nas palavras do autor:

O comércio eletrônico pode ser dividido em vários tipos: B2B (business-to-business), de empresas para empresas; B2G (business-to-government), de empresas para órgãos públicos; B2C (business-to-consumer), de empresas para consumidores; e C2C (consumer-to-consumer), de consumidores para consumidores, são algumas das variações (SALVADOR, 2013).

Desta forma, surge o e-commerce, portanto, como uma alternativa para a viabilização do mercado eletrônico e, subsequentemente, para a realização de comércio tele virtual, permitindo que indivíduos postos em diferentes localidades possam negociar bens e serviços sem a necessidade do contato presencial.

Ademais, na esfera do empreendedorismo, o e-commerce “aumenta a propensão para potenciais empreendedores se tornarem autônomos”. Neste sentido, estabelece Thang Le Dihn *et al*:

Portanto, o desenvolvimento do e-commerce promoverá startups que atendem a empresas de comércio eletrônico, como startups de atacado, startups físicas e empresas de serviço de correio, etc., ao mesmo tempo, o desenvolvimento do comércio eletrônico também melhorará a eficiência de utilização de oportunidades empreendedoras (MELO; DEL FIACO *apud* LE DIHN *et al*, 2018).

O e-commerce, portanto, tal como a internet, configura um verdadeiro mar de possibilidades para o consumidor e, sobretudo, para o vendedor, afinal, configura uma “ferramenta de grande importância para as empresas que buscam possibilidades de interagir e atingir os clientes de longa distância, sem mesmo sair de casa e ter acesso 24 horas” (MELO; DEL FIACO, 2021).

Hodiernamente, o e-commerce teve seu desenvolvimento estimulado e maximizado pelo desenvolvimento e crescente acesso a computadores e dispositivos móveis, tal como celulares e tablets. Ademais, a democratização destes produtos “atuam como uma alavanca na evolução deste tipo de serviço” (RIN, 2018).

Na atual década, o e-commerce teve um impulso drástico de consumidores desfrutando de tal modalidade, afinal, com a pandemia do COVID-19 e a necessidade de isolamento social, sobretudo no ano de 2020, os índices de crescimento do setor do comércio virtual explodiram, conforme explanado e ilustrado por Nathan Romero e Benevenuto dos Santos:

Além disso, após a aceleração e amadurecimento das compras feitas on-line, alavancada pela pandemia o setor cresceu cerca de 73,88% em 2020 e 26% em 2021 agora segue em tendência de estabilidade, muito se dando por conta da alta inflação e preço de produtos básicos, que tira dos consumidores o seu capital para novas aquisições. Mas isto não quer dizer que as vendas irão diminuir, de acordo com os índices comerciais em 2022 a expectativa é de que as vendas no e-commerce cresçam de 10% a 15% se comparado ao ano de 2021 com faturamento estimado em 125 Bilhões (ROMERO; SANTOS, 2020).

A pandemia do novo coronavírus não somente impulsionou o desenvolvimento do comércio eletrônico, mas, logicamente, impôs a muitos consumidores a necessidade de realizar compras via e-commerce pela primeira vez, driblando o medo daqueles que remanesciam receosos com compras on-line. Novamente, nas palavras de Nathan Romero e Benevenuto dos Santos:

A título de informação, deve se mencionar, que durante a pandemia da covid-19 de 2020 a 2021 cerca de 13 milhões de consumidores fizeram, pela primeira vez, uma compra de forma online pelo e-commerce, e por mais incrível que pareça, isso foi considerado uma baixa de vendas no seguimento, muito também por conta do alto número de desemprego acarretado pela pandemia (ROMERO; SANTOS, 2020).

É possível concluir, portanto, que conforme a internet avançou, avançou também as formas de comunicação, surgindo novas formas de interação entre usuários. O e-commerce desponta, portanto, como uma modalidade importantíssima da interação entre consumidores no âmbito digital, sobretudo após a pandemia do novo coronavírus.

Ocorre que, com esse supradito crescimento, “as leis existentes para amparar o consumidor, não poderiam ficar inertes a este novo modelo de comércio” (FONSECA, 2022), sendo primordial que o ordenamento jurídico pátrio acompanhe esse desenvolvimento do comércio virtual para fins de regulamentação e segurança não somente do consumidor, mas para o próprio Estado.

Dessa maneira, posto a história, conceituação e caracterização do e-commerce, passemos para a análise do comércio virtual segundo o ordenamento jurídico brasileiro vigente hodiernamente.

## **2. O e-commerce segundo o ordenamento jurídico tributário brasileiro:**

O e-commerce, sendo uma modalidade de comércio, também têm a necessidade de ter um regramento capaz de regularizar e regulamentar as operações comerciais, ainda que realizadas no âmbito on-line. Dessa maneira, os ramos do Direito mais pertinentes para esta supradita modalidade comercial são os ramos do Direito do Consumidor e do Direito Tributário, sendo este último o foco deste presente estudo.

De fato, na seara do Direito Tributário, o senso comum aponta como se houvesse pouca (ou nenhuma) distinção da tributação dos bens e serviços comercializados virtualmente daqueles que são comercializados presencialmente. Acerca disso, discorre Adam Felícia Barbosa Murro Nogueira:

Ao tratarmos da comercialização virtual de mercadorias tangíveis, é possível que o leitor tenha a impressão de que não há muitas questões a serem resolvidas, já que esse tipo de operação não constitui propriamente uma novidade na seara tributária, sendo, inclusive, há algum tempo objeto de tratamentos legais específicos.

Ainda que a celebração do contrato de compra e venda se dê online, o fato é que as mercadorias têm de ser entregues ao comprador, ou a quem ele indicar, de modo que devem sair de um estabelecimento comercial físico e ser entregues também em um destino físico. A localização física do estabelecimento onde as mercadorias se encontram estocadas, assim como da localidade onde se encontra seu respectivo destinatário, impacta a tributação pelo ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que tem como fato gerador as operações mercantis (NOGUEIRA, 2018).

É possível constatar dos pensamentos da autora, portanto, que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços é o principal imposto incidente na modalidade dos produtos comercializados via e-commerce, afinal, o que mais é comercializado na modalidade e-commerce são bens e mercadorias tangíveis.

Ocorre que, atualmente, incide nas transações de produtos comercializados na modalidade e-commerce dois principais impostos: o já apontado ICMS (Imposto Sobre

Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) e o ISS (Imposto Sobre Serviços), tal como evidenciado pelo autor Cedenir José Pellegrin:

As transações que envolvem a circulação econômica de bens no comércio eletrônico são altamente afetadas pela criação de serviços baseados exclusivamente na internet, desencadeando diversos problemas relativos à incidência do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços) e do ISSQN (Imposto sobre serviços de qualquer natureza). Assim, se faz necessário criar normas peculiares que tratem dos efeitos jurídicos tributários nas relações teleinformáticas. Por se tratar de uma temática recente no universo jurídico e pela escassez do desenvolvimento doutrinário, utilizar-se-á o que mais se aproxime do objeto em estudo e que, de alguma forma, possa contribuir para a formação de uma futura teoria atinente à tributação no comércio eletrônico (PELLEGRIN,2019).

Ao retomar o pensamento de Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira, é possível constatar questionamentos acerca do fato gerador dos tributos (ICMS e, principalmente, ISS), sobretudo quando o bem mercantilizado não é tangível. Nas palavras de Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira:

Em regra, os serviços específicos baseados na internet são tributáveis no local em que está a sede do prestador do serviço, mas, em alguns casos, pode ser onde está o tomador do serviço. Assim, a determinação do local físico ocorre no local onde é prestado ou onde está o tomador ou o prestador do serviço (NOGUEIRA, 2019).

Dentre esses bens que não são intangíveis e, subsequentemente, geram dúvidas acerca do aspecto tributário do e-commerce, é possível destacar, para critérios de exemplo, software, livros, músicas e vídeos. O autor Cedenir José de Pellegrin complementa acerca dessa dubiedade tributária de bens intangíveis:

A internet é um ambiente adequando (*sic*) para compra e venda de produtos tangíveis e digitais, bem como para a prestação de serviço, em que se presumem novas operações econômicas próprias do ambiente de rede, envolvendo, nesse sentido, as transações com produtos como software, livros, músicas e vídeos.

Todavia, tais transações envolvem determinados problemas que dizem respeito aos direitos autorais, ao anonimato dos envolvidos, à localização geográfica e à mobilidade dos computadores, vendedores contratantes e prestadores de serviço (PELLEGRIN,2019).

A dubiedade acerca do ICMS e ISS está “em relação ao ICMS e ao ISS a respeito da sua incidência, ou não incidência, na comercialização de bens ou serviços virtuais” (SOARES, 2016), vez inexistir lei ou previsão legal específica para tão somente o e-commerce.

Ao verificarmos no ordenamento jurídico brasileiro, mais especificamente no art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996 é possível constatar a incidência do ICMS em produtos comercializados on-line, sendo o consumidor, subsequentemente, contribuinte:

Art. 4º. 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 (BRASIL, 1996).

O art. 2º da supramencionada Lei Complementar nº 87/1996 também caracteriza a incidência do ICMS para, inclusive, os produtos comercializados na categoria e-commerce. Na letra da lei, *ipsis litteris*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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

Acerca da competência do ente estatal frente ao ICMS, a Constituição Federal/1988 é clara ao estabelecer em seu art. 155, II, os 26 Estados que compõem a Federação, bem como o Distrito Federal como responsáveis pelo Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços por intermédio da Emenda Constitucional nº 3/1993:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988)

Estando o consumidor virtual caracterizado como um contribuinte segundo a Lei Complementar nº 87/1996, é possível verificar que o consumidor virtual também



deve ser contribuinte do ISS, conforme verificado na Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta lei complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado (BRASIL, 2003).

Acerca da competência tributária relativa ao ISS, o art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003 estabelece, *ipsis litteris*:

Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142)

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa; (BRASIL, 2003).

Percebe-se, portanto, que há legislação tributária estabelecendo a competência do Ente Federativo que irá cobrar o imposto, porém sua terminologia é voltada para a modalidade do comércio presencial, e não on-line.

Deve-se, portanto, ser o Estado responsabilizado pela tributação do ICMS e ISS, vez ser o ente responsável para arrecadação desses tributos específicos. Para o ICMS, o local onde a comercialização do produto deverá ser o determinante para incidência tributária. Já para o ISS, será o local onde o serviço foi devidamente realizado.

Acerca da imprecisão de uma definição de “local de serviço” para fins de tributação do ISS, por exemplo, Heleno Taveira Torres estabelece que:

Ocorre que a Lei prevê a incidência e o local onde incidirá os fiscos acima mencionados, porém não há uma precisão na terminologia da letra das Leis Complementares, vez ter sido a relação comercial realizada no meio virtual e não físico.

Dito de outro modo, o ISS deverá ser aplicado sempre que o serviço tributado (do fato jurídico tributário) realizar-se efetivamente, a partir das condições necessárias e suficientes à sua ocorrência (artigo 114 do CTN), apuradas pela causa jurídica dos serviços, e for provada a presença de um “estabelecimento prestador” (critério legal de conexão com a competência municipal), mesmo que não esteja formalmente constituído, bastando que se configure como unidade econômica ou profissional na qual o prestador executa os serviços, em caráter permanente ou temporário.

A efetiva prestação de serviços concretiza-se com o alcance do produto intangível (serviço) que é a finalidade do contrato. Urge que se satisfaçam as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Já se vê daí que a existência de filiais e contratos como eleição de foro em outros municípios, por si só, não são elementos suficientes a ensejar a mudança da competência ativa do ISS (TORRES, 2017).

Verifica-se, portanto, haver uma incerteza jurídica acerca da competência de tributação do ICMS e ISS em decorrência de qual será o local de comércio e/ou serviço

tributado, sendo fundamental para o ordenamento jurídico tributário entender quem será o ente competente para tributação tanto de ICMS quanto ISS.

Acerca dessa incerteza jurídica, há de se falar que “para adotar práticas atreladas às questões tributárias torna-se necessário estar em conformidade, ou seja, cumprir com o que determina a Lei e suas diretrizes e estrategicamente minimizar os riscos quanto ao descumprimento das obrigações tributárias” (PORTAL CONTÁBEIS, 2020).

Dessa maneira, entende o local onde o comércio e/ou serviço foi realizado como responsável por definir onde se dará, de fato, a tributação, porém, para isso deverá incidir legislação específica e clara para sua definição.

Há de se ressaltar, entretanto, que os dois principais impostos acima apontados não são os únicos que podem vir a incidir frente os produtos comercializados on-line, demandando análise jurídica *in casu* para incidência de outros impostos, conforme pincelado por Monique da Silva Soares:

Conforme vão surgindo determinadas situações jurídicas em relação à comercialização de bens através da internet, as transações podem estar sujeitas à incidência de alguns impostos, como ICMS, ISS, II, IE, renda auferida e IPI (SOARES, 2016).

Conclusivamente, se tão somente dois impostos (ICMS e ISS) foram analisados nessa pesquisa e, subsequentemente, apresentaram problemas jurídico – doutrinários, é importantíssimo levantar holofotes para as necessidades de melhorias jurídicas

### **3. As necessidades de melhorias ao escopo jurídico do e-commerce:**

O comércio eletrônico vem se tornando uma crescente e, por isso, deve sua regulamentação ser refinada para que o Estado possa devidamente fiscalizar e recolher os tributos inerentes à modalidade de e-commerce.

A evasão fiscal é uma realidade em territórios brasileiros, afinal, a emissão do documento fiscal hábil e idôneo sobre as taxas de ICMS e ISS não vem ocorrendo:

Em função da crescente movimentação econômica, os estados no que lhes competem (art. 155, capítulo II, parágrafo 2º a 5º da Constituição Federal) buscam alternativas para coibir a evasão fiscal em operações virtuais que

intermediam a venda de produtos de pequenos negócios. Na teoria, independentemente das práticas de comercialização, caberá ao contribuinte (a pessoa natural ou jurídica que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial) a emissão do documento fiscal hábil e idôneo, o que na prática não está ocorrendo (PORTAL CONTÁBEIS, 2020).

Ocorre, todavia, que a situação ocorre em decorrência do ineditismo da modalidade do e-commerce, sendo uma modalidade que vem ganhando mais espaço sobretudo após a pandemia do COVID-19, tal como pincelado em momento anterior desse trabalho.

É por essa razão que Alberto Luiz Albertin alega que ainda há muito a evoluir na modalidade do e-commerce, sobretudo no tangente ao desenvolvimento legislativo. Nas palavras do autor:

A situação atual das aplicações de tecnologia de informação de comércio eletrônico nas empresas pode ser definida como um estágio inicial de sua utilização, mas é um indício claro de que o caminho realmente é o de comércio eletrônico. Como conclusão, pode-se afirmar que, exatamente por estar num estágio inicial e com aplicação ainda restrita, o comércio eletrônico oferece grandes oportunidades e um caminho bastante promissor para as organizações dos vários setores que souberem aproveitar seu potencial de forma inovadora e ágil (ALBERTIN, 2000).

Dessa forma, a necessidade de melhoria segundo o escopo jurídico do e-commerce está na criação de Leis e Normas que regulem tão somente a modalidade do e-commerce, vez sua especificidade e discrepância quando comparada com a modalidade do comércio presencial.

Aliás, “o avanço tecnológico e o crescimento do comércio eletrônico na internet, denominado e-commerce, vem surgindo uma grande problemática no sistema constitucional de divisão do Imposto” (SOARES, 2016), razão pela qual a legislação coesa e clara é necessária para a segurança tributária na modalidade.

Entre as alternativas a taxaço de produtos comercializados eletronicamente, encontramos dois sistemas envoltos de ineditismo que podem vir a funcionar como alternativa para a solução desse assunto tributário no Brasil.

A primeira é o sistema *one shop*, que englobaria tão somente empresas que negociem menos de 100 mil euros anuais para simplificação do imposto e melhor

arrecadação do Estado. Acerca desse modelo, estabelece Eduardo de Paiva Gomes, Felipe Wagner de Lima Dias e Phelipe Moreira Souza Frota:

Na Europa, foi apresentada alternativa cujo objetivo seria assegurar a arrecadação local de destino, preservando-se, entretanto, a simplicidade das obrigações acessórias a serem cumpridas pelo contribuinte. Em resumo, tratar-se-ia de sistemática em que o remetente recolhe o imposto para seu próprio país, por meio de um sistema centralizado conhecido como one stop shop, sem prejuízo quanto à observância das regras locais da obrigação acessória (invoice)[5] relativa à sua operação.

Em que pese o ineditismo do sistema, tal sistemática somente seria autorizada para empresas de e-commerce que negociem volume inferior a 100 mil euros anualmente. Caso tal limite seja superado, seria necessária a obtenção de registro de contribuinte no país de destino, devendo-se observar as regras de compliance estipuladas pelo referido país, situação que tenderia a aumentar seu custo de conformidade. Percebe-se, portanto, que a União Europeia se preocupou em ajustar seu modelo apenas para atender empresas de pequeno porte e startups (GOMES, DIAS, FROTA, 2019).

A segunda é o sistema estadunidense, que visa afastar a taxaço de imposto sobre a venda do produto na modalidade eletrônico a não ser que esteja o vendedor fisicamente durante a negociação.

Essa modalidade, entretanto, apresenta problemáticas pois culmina em evasão fiscal e falta de arrecadação do Estado frente ao fisco de uma modalidade tão importante para a tributação: o comércio. Nestes moldes, estabelecem, mais uma vez, Eduardo de Paiva Gomes, Felipe Wagner de Lima Dias e Phelipe Moreira Souza Frota:

No caso dos Estados Unidos, por outro lado, a tributação do e-commerce tem seu foco direcionado ao sales tax, espécie tributária estadual que tem sofrido com a queda de arrecadação nos estados de destino, em razão da ausência de presença física do vendedor (nexus), requisito criado pela Suprema Corte americana, no julgamento do leading case Quill Corp. vs. North Dakota State (1992).

Naquela oportunidade, a Suprema Corte definiu que as empresas de e-commerce, no caso de uma venda não presencial, estariam isentas do sales tax no estado do consumidor, exceto se lá tivessem presença física. No referido julgamento, a corte destacou que caberia ao Congresso americano regulamentar o que seria a presença física, observando-se, assim, a cláusula comercial prevista na Constituição dos Estados Unidos.

Considerando que nada havia sido efetivamente editado pelo Congresso sobre o tema, os estados iniciaram um movimento para criar o "nexo de causalidade" entre venda online e consumidor, de forma a validar a cobrança do sales tax. De acordo com Joyce Beebe, a decisão neutra da Suprema Corte e a ausência de regulamentação e fixação dos conceitos atinentes a presença física teria promovido um ambiente extremamente vantajoso aos players do e-commerce, os quais se utilizaram do referido leading case para se defender da tributação sobre vendas on-line (GOMES, DIAS, FROTA, 2019).

São muitos os cenários comparativos de Direito Tributário Internacional que poderiam ser pincelados nessa pesquisa, afinal, o Brasil ainda está se adaptando a tributação do e-commerce e buscando arrecadar, porém “não se pode ignorar que as próprias tecnologias podem auxiliar no desenvolvimento de novos mecanismos para facilitar a arrecadação e partilha” (GOMES, DIAS, FROTA, 2019), sendo a inovação jurídica uma maneira suficientemente capaz de facilitar a vida do contribuinte.

Ocorre que esse trabalho busca tão somente apontar possibilidades abstratas de melhoria, afinal, caberia um estudo tão somente dedicado a inovações legislativas no tocante ao tributo do e-commerce, hipótese essa a ser reservada a um futuro estudo da temática.

## CONCLUSÃO

Em conclusão, verifica-se que a matéria de e-commerce segundo a sociedade brasileira e, conseguintemente, o ordenamento jurídico tributário brasileiro vem ganhando cada vez mais destaque.

Com a pandemia do coronavírus de 2019, mais e mais pessoas passaram a comercializar produtos no e-commerce e, subsequentemente, mais pessoas passaram a consumir produtos no e-commerce. Ocorre que essas operações precisam ser taxadas pelo Estado para fins de gerar capital para o funcionamento do ente estatal.

Dessa maneira, a especificidade da modalidade, sobretudo diante da diferença de quando um produto e/ou serviço é comercializado presencialmente, faz com que leis específicas devam ser redigidas em prol do comércio eletrônico, vez muitas das vezes as leis corriqueiras não englobarem a peculiaridade da modalidade de comércio on-line.

Ademais, cada imposto que incide sobre os bens e serviços comercializados on-line deve ser analisado diante da sua peculiaridade e características, além de dever estar bem delimitado qual o ente competente para realização dessa tributação.

A história do e-commerce, tal como a história da internet, é relativamente recente, cabível ainda de muitos aprimoramentos e evoluções. Essa pesquisa teve como objetivo, portanto, pincelar e focar as noções básicas de e-commerce na esfera tributária para que mais acadêmicos do Direito passem a dar a devida atenção a essa área de estudo, afinal, não há exagero em dizer que o e-commerce é o futuro do comércio.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTIN, Alberto Luiz. **Comércio Eletrônico: Modelo, Aspecto e Contribuições de sua Aplicação**. 2 ed. Atlas: São Paulo, 2000.

ARAÚJO, Michele Silva. **Comércio eletrônico: evolução e perspectivas**. Monografia (Dissertação) – Curso de Relações Internacionais, Centro Universitário de Brasília: Brasília, 2003. 66p. Disponível em: < <https://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/9307/1/9967131.pdf> >. Acesso em: 22 out. 2023.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília: DF: Planalto, 1996. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm) >. Acesso em: 31 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003**. Brasília: DF: Planalto, 2003. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em: 31 out. 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial: direito de empresa**. 10ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

FELIPINI, Dailton. **ABC do E-commerce**. Os quatro segredos de um negócio bem sucedido na internet. Le Books, 3 ed. 2011.

GOMES, Eduardo de Paiva. DIAS, Felipe Wagner de Lima. FROTA, Phelipe Moreira Souza. Os desafios de como tributar as operações de e-commerce. Conjur: São Paulo, 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-22/opiniao-desafios-tributar-operacoes-commerce/> >. Acesso em: 7 nov. 2023.



ICMS e-commerce: aspectos legais e a relação tributária. Portal Contábeis: <s.l.>, 2020. Disponível em: < <https://tbsconsultoria.com.br/icms-e-commerce-aspectos-legais-e-as-relacoes-tributarias/>>. Acesso em: 6 nov. 2023.

FONSECA, Nathan. O surgimento da internet e do e-commerce no Brasil, suas vantagens e desvantagens para o consumidor. **Jusbrasil**: <s.l.>, 2022. Disponível em: < <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-surgimento-da-internet-e-do-e-commerce-no-brasil-suas-vantagens-e-desvantagens-para-o-consumidor/1504974559>>. Acesso em: 13 nov. 2023.

MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Saraiva Educação: São Paulo, 2018.

NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira. *In*: MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. Saraiva Educação: São Paulo, 2018.

SILVA, Natalia Roberta Aparecida da. SANTOS, Marcos Vinício dos CARRIJO, Vitor Carneiro. Evolução do e-commerce e os desafios tributários no Brasil. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, ano 4, n. 10, v. 05, p. 134-148, out. 2019. Disponível em: <<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/wp-content/uploads/2019/11/desafios-tributarios.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2023.

SOARES, Monique da Silva. Comércio Eletrônico e Tributação. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 111, p. 9-15, set./out. 2016. Disponível em: <<https://www.tjpa.jus.br/CMSPortal/VisualizarArquivo?idArquivo=326891>>. Acesso em: 31 out. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Tributação do ISS no eterno dilema sobre local da prestação de serviço. *Conjur*: São Paulo, 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-mai-24/tributacao-iss-eterno-dilema-local-servico/> >. Acesso em: 6 nov. 2023.

VIEGAS, Alessandra. Os Contratos Eletrônicos e sua Autonomia Privada. Jusbrasil: <s.l.>, 2016. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/os-contratos-eletronicos-e-sua-autonomia-privada/346364487>>. Acesso em: 11 nov. 2023.