

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

Thais Gaspar

1. Introdução: a realidade virtual

Atualmente, é inegável que a realidade não se resume mais ao ambiente físico. O uso cotidiano de computadores, internet em geral, redes sociais, *websites*, etc., tornando 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, o que nos faz indagar acerca da repercussão tributária envolvida nessas operações.

Nesse sentido, 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). Dessa forma, partindo-se dessa premissa, serão analisadas 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 o local de ocorrência da operação jurídica de circulação de mercadoria, diferenciando-se a 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.

2. A regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária corresponde a uma estrutura lógica, cuja finalidade é expressar o conteúdo de uma determinada norma tributária. 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. 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”¹.

A regra-matriz decompõe a estrutura lógica da norma jurídica tributária. Parte-se da premissa de que toda norma jurídica implica 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 consequente da norma, em que o fato hipoteticamente previsto é o antecedente, ao passo que o resultado relacional entre os sujeitos classifica-se como consequente. 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

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

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 descrito².

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.

2. CARVALHO, 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 abstrata do evento objeto de tributação, ao passo que a concretude do evento nela descrito é que ensejará o surgimento de uma relação jurídica tributária propriamente dita. É justamente essa descrição do evento contida abstratamente na hipótese de incidência que corresponde ao critério material da regra-matriz de incidência tributária (antecedente da norma).

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. É o consequente normativo que impõe à relação jurídica tributária o dever de cumprimento, a compulsoriedade, em decorrência da concretização do vínculo obrigacional.

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.

Portanto, 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). A partir da identificação desses elementos extrai-se o vínculo obrigacional entre as partes.

2.1. 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.

2.1.1. Critério material

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 por esta última, 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. 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 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 mercantil³.

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.

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 titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).
[...]⁴.

E acrescenta:

[...] 'circulação', tal como constitucionalmente estabelecido, (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 42-43.

4. *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.

transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria).

[...]⁵

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. 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.

2.1.2. Critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo

Não obstante identifique o evento apto a ser objeto de tributação, o critério material, por si só, não é capaz de provocar a formação de uma relação jurídica tributária, pois a ação 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

5. *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.

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.

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 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.

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária indica quais são as pessoas envolvidas na relação jurídica tributária.

A sujeição passiva guarda pertinência com as pessoas que realizaram ou mantêm 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 será a pessoa capaz de exigir o tributo. Para tanto, 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, 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.

A concretude dessa competência será alcançada a partir do momento em que se identificar o local onde tiver ocorrido a circulação de mercadoria. 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. É o critério quantitativo que determina esse valor, por meio da conjugação da base de cálculo com a alíquota.

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.

Cabe frisar 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.

Nesse sentido, uma vez identificados os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadoria, de maneira geral, pode-se dizer que 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, principalmente os critérios espacial e pessoal, levando-se, ainda, em consideração, o conceito de estabelecimento trazido a seguir.

3. Conceito de estabelecimento empresarial

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 imponible, 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 situa-

ções 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 apresenta a mercancia como seu objeto, ou seja, 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 imponíveis, por meio da redação do inciso II, do artigo 155, segundo o qual “competem 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 n. 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 impositiva 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;
- [...]⁶

Da leitura do artigo 11 da Lei Complementar n. 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 o 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;

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

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.

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 empresa⁷.

Sendo assim, considerando os conceitos legais de estabelecimento e a veiculação legal do critério espacial do ICMS-Mercadoria pela Lei Complementar n. 87/96, resta-nos indagar e esclarecer qual é ou o que é estabelecimento nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet.

3.1 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. Em vez disso, as operações são realizadas de acordo com diversas peculiaridades e especificidades

7. GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento Tributário e Sites de Internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 340.

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 empresarial 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 PERON⁸.

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. No ambiente virtual, quando o adquirente acessa os *links* disponibilizados, a fim de pesquisar e escolher o produto desejado, em um *site* de compras, por exemplo, 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 “tele-transporta” 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 estejam inseridas nesse contexto.

Com isso, tem-se que tanto o estabelecimento físico tradicional quanto o estabelecimento virtual possuem a mesma funcionalidade, sendo que se diferenciam apenas na forma de acesso. Nesse sentido, COELHO afirma que “o tipo de acesso ao estabelecimento empresarial define a classifi-

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

cação deste. Quando feito por deslocamento no espaço, é físico; quando por transmissão e recepção eletrônica de dados, virtual”⁹.

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, 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 considerado, o estabelecimento da empresa inserida 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 um *website*, 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.

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

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 se finda 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 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 GRECO¹⁰.

Tal concepção vai ao encontro perfeito do conceito legal de estabelecimento contido no parágrafo 3º, do artigo 11, da Lei Complementar n. 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

10. GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento Tributário e Sites de Internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 342.

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.

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 empresa¹¹.

Por outro lado, muito se discute a respeito da eventual necessidade de entrega do produto 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 seria 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 rea-

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

liza 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 n. 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. Tal estruturação, por exemplo, 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 es-

tabelecimentos 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 é 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, pactuam 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 entre-

ga da mercadoria é mera consequência de uma relação mercantil já pactuada via internet, por meio do estabelecimento virtual¹².

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.

4. Os critérios espacial e pessoal (sujeição ativa) da regramatriz 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 dessa 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 n. 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:

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

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 modo 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.

4.1 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 tópico, já se exauriu

quando ocorrida a operação no ambiente virtual, pois foi nesse momento que a titularidade da mercadoria passou do vendedor 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 maneira 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, já que a ação determinante para a configuração do critério material da regra-matriz de incidência tributária é ‘circular mercadoria’. Por conseguinte, a circulação jurídica é o quanto basta para a configuração da hipótese impositiva 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 de circulação de mercadoria se realiza.

Logo, quando não há entrega imediata da mercadoria ao seu destinatário, configuram-se realizados dois fatos distintos e autônomos para efeito tributário: 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.

[...] ¹³.

Pode-se afirmar, portanto, que o aspecto físico da circulação de mercadoria é absolutamente irrelevante para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria, sendo que a necessidade de armazenamento ou entrega da mercadoria é igualmente irrelevante para a composição dos elementos formadores da relação jurídica tributária.

A fim de ilustrar o exposto, suponhamos 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, de onde a mercadoria sai para ser entregue ao comprador, por uma transportadora contratada. Nesse caso, a partir do momento em que houve a aquisição pela pessoa domiciliada em Salvador, restou configurada a hipótese imponível do

13. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 135-136.

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 imponível do ICMS-Transporte, sendo este devido ao Estado onde tenha sido realizada a operação, ou seja, Rio de Janeiro. Logo, trata-se de duas operações autônomas, sendo que para cada uma delas há um sujeito ativo diverso.

4.2 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 n. 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, do 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 n. 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 privados 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 n. 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.

5. 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 n. 87/96 e artigo 1.142 do Código Civil, não erigem a estrutura física como requisito para a configuração do estabelecimento empresarial. Am-

bas 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. Diante dessa realidade, mostra-se imprescindível analisar qual é o 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 n. 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 o 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 o 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 n. 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 n. 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 Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *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*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes*. 2. ed. 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 (coord). *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.