

# Aspectos impositivos do comércio eletrônico

Carlos Araújo Leonetti\*

**Sumário:** Introdução; 1. Tributação pelo ICMS; 2. Tributação pelo ISS; Considerações finais; Referências.

**Resumo:** Este artigo objetiva mostrar a situação atual da tributação do assim chamado comércio eletrônico no Brasil, enfatizando alguns aspectos. Basicamente, o e-commerce pode ser, e é, ainda que com algumas dificuldades, no Brasil, por meio de dois impostos: o ICMS, estadual; e o ISS, municipal. A imposição de ambos apresenta, ainda dificuldades, principalmente, por falta de legislação específica, em especial, no que tange à tributação da circulação, pela internet, dos chamados bens intangíveis, com os softwares.

**Abstract:** This paper aims to show the present situation of the e-commerce taxation in Brazil, focusing on major aspects. In a few words, in Brazil e-commerce can be, as it is, imposed by two taxes: one state tax, the ICMS (a kind of VAT tax), and one city tax, the ISS (a tax on services). The collection of both taxes on e-commerce transactions, mostly when involve intangible goods, as software, implies legal difficulties because there are no specific regulations on this matter, so far.

**Palavras-chave:** Tributação; Comércio eletrônico; Internet.

**Keywords:** Taxation; E-commerce; Internet.

## Introdução

A tributação do assim chamado “comércio eletrônico” tem desafiado as administrações tributárias, os legisladores, o Poder Judiciário e todos aqueles que se dedicam ao estudo do direito tributário, nos últimos anos.

O primeiro desafio que se apresenta consiste, exatamente, no conceito de que seja “comércio eletrônico” (ou e-commerce). A idéia geral, básica, é mais ou menos comum e não suscita maiores polêmicas: a de que se trata de comércio legado ao uso de rede de computadores ou, mais precisamente, da rede internacional de computadores conhecida por *internet* (do inglês: *international net*, correspondente, em português, a rede internacional).

Para Luiz Alberto Albertin, por comércio eletrônico pode-se entender

a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de

---

\* Mestre e Doutor em Direito; Professor dos cursos de graduação e pós-graduação em Direito da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infra-estrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo.

Já no entendimento de Marco Aurélio Greco, o uso termo “comércio”, na expressão “comércio eletrônico” revela-se equivocado, uma vez que o vocábulo vem sendo empregado para designar dois tipos distintos de atividades. O primeiro, segundo Greco, tipicamente de intermediação comercial, compreende negócios que têm por objeto bens corpóreos e que implicam no impulsionamento de mercadorias em direção ao consumo. Já o segundo tipo, ainda na visão de Greco, não corresponderia exatamente a uma atividade mercantil ou comercial, porquanto compreenderia também prestações de serviço realizadas num ambiente eletrônico.

Para fins deste estudo, utilizar-se-á a expressão “comércio eletrônico” ou seu equivalente e-commerce, em seu sentido mais amplo, compreendendo a transação de bens materiais e imateriais.<sup>1</sup>

Nesta perspectiva, tem-se que, em princípio, incidiria sobre o e-commerce, no caso do Brasil, basicamente, dois tributos, na verdade, dois impostos: o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes e de comunicação – ICMS, de competência estadual; e o imposto sobre prestação de serviços, de competência dos Municípios, o ISS. Obviamente, o primeiro incidirá se e quando houver a circulação de mercadorias, cujo conceito a seguir se analisará; e o segundo, se e quando se deparar com a prestação de serviços sujeitos à tributação pelo ISS. Em ambos os casos, o respectivo fato gerador da obrigação tributária deverá ocorrer no ambiente virtual, isto é, da *internet*. Essa circunstância, conforme se verá, traz sucinta diversas questões, ainda não devidamente dirimidas, até porque inexistente, até o momento, legislação específica, seja sobre o comércio eletrônico em si, seja versando a sua tributação.

Quando as atividades em ambiente eletrônico envolvem mais de um estado soberano, tema que será também abordado neste estudo, a situação, se complica ainda mais, devido às dúvidas sobre qual país com competência para tributar, o que dependerá do elemento de conexão escolhido.

---

<sup>1</sup> Sobre este tema e, especialmente, sobre a incidência de ICMS no e-commerce, recomenda-se a leitura de interessante artigo de Eliana Mara Soares Barasuol, intitulado: **Incidência do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3992>>, acesso em 15 de ago. 2006.

# 1 A tributação pelo ICMS

Conforme está implícito na própria Constituição, no art. 155, inciso II, e na Lei Complementar nº 87/96, art. 2º, inciso I, que veicula as normas gerais relativas ao ICMS, um dos fatos geradores do imposto (e que, na verdade, é o único que interessa ao presente estudo) é a realização de operação relativa à circulação de mercadoria.

Desta definição de fato gerador pode-se extrair duas palavras-chave: “circulação” e “mercadoria”. Na sempre preciosa lição de Geraldo Ataliba: “Circular significa para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos.”

Nesta mesma linha, Horácio Vilhen Neto lembra que circulação, juridicamente falando, significa a passagem de bens de uma pessoa para outra.

Já mercadoria tem sido tradicionalmente conceituada como o bem que é objeto de comércio. Em outras palavras: bem é o gênero, do qual mercadoria é uma das espécies. Marco Aurélio Greco lembra, com pertinência, o conceito clássico que há mais de três décadas vem sendo adotado pelo direito brasileiro, segundo o qual mercadoria é coisa móvel (portanto, corpórea) objeto de mercancia.

Esta questão atinente ao conceito de mercadoria revela-se absolutamente relevante para o objeto do presente estudo. Isso porque tem a ver, diretamente, com a possibilidade, ou não, de se tributar transações realizadas na internet cujo objeto tenha sido bens imateriais.

Se entender-se que por mercadoria somente se pode compreender bens corpóreos, materiais, conforme a doutrina clássica pregava, a resposta será pela impossibilidade da tributação. Por outro lado, se o conceito for elastizado a ponto de abarcar os chamados bens incorpóreos ou imateriais, mas suscetíveis de valoração econômica, a resposta será outra.

Gabriel Pinos Sturts entende que o conceito secular de mercadoria deve ser flexibilizado, em face da nova realidade tecnológica que permite transformar-se uma mercadoria em dados digitalizados e transmiti-los entre dois computadores. No entender de Sturts, para que um bem seja considerado mercadoria, basta que tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito da materialidade seria completamente dispensável.

Para Marco Aurélio Greco, **mercadoria** pode ser identificada a partir de três diferentes critérios, a saber:

- a) *Em função da natureza de determinados objetos*: de acordo com esse critério, os bens dividem-se em *corpóreos* e *incorpóreos*, (ou materiais e imateriais), sendo que onde os primeiros seriam aqueles

que podem ser tocados, tangíveis, captados pelos sentidos humanos e os imateriais, seriam os criados pelo direito. Segundo Eliana Mara Soares Barasuol, este critério se revela insatisfatório para satisfazer a necessidade de um conceito abrangente de mercadoria, a fim de compreender os bens informáticos. De acordo com Barasuol, o *software*, isto é, os programas de computador, que certamente não são bens materiais, não poderiam se enquadrar como bem incorpóreo, pois não é mera criação do direito.

Para nós, o equívoco aqui está em considerar como bem incorpóreo apenas os que resultam de “mera criação do direito” e não qualquer bem intangível, isto é, qualquer bem assim considerado, que não possa ser captado pelos sentidos humanos, mas que seja passível de posse e de valoração econômica. Esse é, salvo engano, justamente o caso do *software*: é intangível, é passível de posse e é objeto de valoração econômica.

- b) *Tipo de atividade exercida ou da qualificação subjetiva de alguém*: por esse critério, mercadoria é tudo aquilo passível de ser negociado por um empresário ou que seja objeto de atividade empresarial. Para Eliana Mara Soares Barasuol, esse critério também não satisfaz, porque desloca a análise para o subjetivo (a pessoa a quem o bem está relacionado), além de não ter a mesma amplitude que o significado anterior.

Aqui também nos permitimos discordar da ilustre autora. A nós parece que o fato de o critério dar ênfase ao aspecto subjetivo em nada o deslustra, pelo contrário, o qualifica. Com efeito, Se o bem está sendo negociado por um empresário (antigamente chamado comerciante) nada mais lógico do que concluir-se que tal bem é uma mercadoria. Esse raciocínio se aplica tanto a bens tangíveis, como a intangíveis, de sorte que, a nosso sentir, esse critério acaba produzindo conceito de mercadoria tão abrangente quanto o anterior.

- c) *Tudo aquilo que seja objeto de um determinado mercado*: esse é um critério puramente econômico, uma vez que apoiado no conceito de mercado, por seu turno, eminentemente econômico. Eliana Mara Soares Barasuol cita como exemplo os títulos negociados em mercados de futuros. Vê-se que esse critério tem o condão de abranger os bens intangíveis ou incorpóreos, isto é, justamente que também são negociados no ambiente virtual.

Greco conclui que a adoção, para fins de ICMS, do conceito clássico de mercadoria, segundo o qual esta consiste em “coisa móvel objeto de mercancia”, se revela absolutamente insatisfatório, em face da atual realidade do comércio eletrônico.

É preciso, pois, concluirmos, buscar outro conceito, mais abrangente, mas, aos mesmo tempo, compatível com o espírito da Constituição, sem perder-se de vista o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.<sup>2</sup>

Tal conceito deve abarcar os bens tangíveis e os intangíveis, aí compreendidos os softwares.

Veja-se que esse conceito, salvo engano, é perfeitamente compatível com o adotado pela Constituição, no art. 155, inciso II.

Com efeito, a antiga idéia de mercadoria como algo necessariamente material deve, forçosamente, se elastilizar para abarcar as novas realidades, não existentes nos tempos de outrora.

Situação semelhante foi enfrentada em relação aos autos dos processos judiciais: muito embora a legislação não previsse o processo virtual, alguns tribunais adotaram tal procedimento que, após algumas resistências, foi plenamente recepcionado.

Outro exemplo é o livro eletrônico. Antigamente, livro era sinônimo de uma conjunto de folhas de papel impressas. Hoje em dia, não é mais. Discute-se, inclusive, nos tribunais, se a imunidade dos livros prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição não alcançaria o livro sob a forma de CD-ROM<sup>3</sup> e mesmo o livro eletrônico.

O conceito de mercadoria que nós propomos, então, para fins deste trabalho, é o seguinte: mercadoria é todo bem, tangível, ou intangível, passível de pose e de valoração econômica. Por bem intangível, conforme expusemos anteriormente, entendemos aquele insuscetível de ser captado pelos sentidos humanos independentemente ou não de ser mera criação do direito. Assim, entendo incluído entre os bens intangíveis o software.

No que concerne às operações com bens tangíveis, ou corpóreos, não há nenhuma dificuldade em reconhecer-se a incidência do ICMS. É o que ocorre, v.g., quando alguém compra um CD ou um eletrodoméstico pela internet. Quando a mercadoria, o CD ou o eletrodoméstico deixar o local onde estava armazenado para

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Leandro Paulsen traz decisão unânime da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª. Região que reconheceu a imunidade para o chamado *quictionary*, uma espécie de livro eletrônico. PAULSEN, 2005, p. 272.

ser transportado até a residência do comprador, será emitida a competente Nota Fiscal e se considerará como efetivamente ocorrido o fato gerador do imposto. Assim, o local da operação, e seus consectários como legislação aplicável, alíquota, sujeito ativo etc., serão determinados pelo local de saída da mercadoria, conforme determina a LC 87/96. Neste caso, a internet terá servido apenas como meio para se fazer o pedido e concretizarem-se aspectos jurídico-financeiros do negócio, inclusive, em alguns casos, o pagamento (quando é feito, por exemplo, por cartão de crédito). No entanto, a operação que constituiu o fato gerador do tributo em si, ou seja, a saída física da mercadoria em decorrência de uma transação mercantil, transcorreu integralmente fora do ambiente virtual. Nesse aspecto, tal venda em nada se distinguiu de outra feita por meio de telefone ou diretamente na loja da empresa vendedora.

Mesmo assim, alguns problemas já ocorreram. Empresas automobilísticas implementaram, no Brasil, a venda direta ao consumidor via internet. Com isso, quando de vendas interestaduais, o fato gerador do ICMS estava ocorrendo somente na origem, levando a prejuízos aos estados consumidores e vantagens aos estados produtores de veículos. Diante dessa situação, os governos estaduais reuniram-se no CONFAZ<sup>4</sup> e acordaram repartir a base de cálculo do ICMS em 55% para o Estado de origem e 45% para o Estado de destino, quando da realização de vendas interestaduais diretas ao consumidor via internet.

A grande dificuldade surge em relação aos bens intangíveis, uma vez que sua circulação pode se dar, e normalmente assim o é, pela própria internet.

As dificuldades, neste caso, são várias e começam pela definição do estabelecimento, noção nuclear para fins de ICMS, uma vez que, em princípio, a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é que configura o fato gerador do imposto, a teor do disposto no art. 12, inciso I, da LC 87/96.

Por seu turno, o art. 11, par. 3º, caput, da LC 87/96, conceitua estabelecimento como:

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.

O inciso I deste mesmo parágrafo arremata, *verbis*:

---

<sup>4</sup> Conselho Nacional de Política Fazendária, integrado pelos Secretários de Fazenda ou Finanças de todos os Estados e do Distrito Federal, e instituído pela Lei Complementar 24/75, cujo objetivo principal é autorizar previamente, e por unanimidade, mediante convênio, a concessão de isenção e benefícios relativos ao ICMS.

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;

A questão que se coloca é: pode o site ser considerado como estabelecimento, para fins de ICMS?

Marco Aurélio Greco entende que o site pode ser visto de três maneiras diversas:

- a) Como uma mera vitrine, forma de publicidade, sem qualquer autonomia;
- b) Como uma extensão do estabelecimento físico;
- c) Como um novo estabelecimento, separado do estabelecimento físico do contribuinte.

Nas duas primeiras hipóteses, para fins de tributação, considerar-se-á o estabelecimento físico do contribuinte; na terceira hipótese, onde se encontrar o provedor.

Mas, e aí começam as dificuldades, e se o provedor estiver localizado em país diverso daquele em que está sediada a pessoa jurídica que opera o site, situação não rara nos dias de hoje?

Essa questão ainda não resta satisfatoriamente resolvida. O Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – está se dedicando arduamente à análise desta matéria. Maria De Fátima Ribeiro informa que o Comitê discutiu as diretrizes de tributação (*Taxation Framework Conditions*) durante a Conferência Ministerial sobre o Comércio Eletrônico, em Ottawa, Canadá, em 1998, e mantém vários grupos de trabalho estudando o tema.

Ribeiro noticia, ainda, a existência, nos Estados Unidos da América, da Comissão de Infra-estrutura de Informação Global (*Global Information Infrastructure Commission*), mais conhecida como GIIC, que vem publicando análises do impacto da tecnologia da informação na sociedade.

Entre outras recomendações, segundo Ribeiro, o GIIC entende que o princípio geral da territorialidade seja adotado na tributação da circulação de mercadorias e da prestação de serviços pela internet, por ser eficaz, seguro, simples e neutro. Todavia, o GIIC reconhece que a tributação no destino, ou no local de consumo das mercadorias e/ou dos serviços, se revela mais difícil de ser aplicada do que na origem dos seus fornecimentos.

Na União Européia, relata Ribeiro, todas as transmissões de bens incorpóreos realizadas via internet são consideradas serviços, pare efeitos de imposto sobre valor agregado – IVA.

Voltando ao caso brasileiro, embora em tese possa se reconhecer que ocorre o fato gerador do ICMS em algumas transações realizadas via internet, cremos que, enquanto não houver legislação específica regulamentando aspectos relevantes dessa tributação, tais como: local e momento em que se considera ocorrido o fato gerador, estabelecimento responsável pela operação, obrigações acessórias a serem cumpridas etc., fica difícil exigir-se o pagamento do imposto.

## 2 A tributação pelo ISS

Outra possibilidade, no direito brasileiro, seria a de tributar-se as atividades realizadas no âmbito do comércio eletrônico pelo ISS municipal. Conforme já visto, esse imposto incide sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar federal, atualmente a LC 116/03.

Ora, alguns dos serviços previstos na lista anexa à LC 116/03 podem, perfeitamente, ser prestados pela internet. É o caso, por exemplo, dos serviços de análise e desenvolvimento de sistemas de informática, de programação (criação de software), de elaboração de projetos de engenharia, agenciamento e/ou corretagem de câmbio e/ou de seguro, de consultoria financeira etc.

Nesta hipótese, enfrentaremos as mesmas dificuldades elencadas em relação ao ICMS, isto é, como identificar o estabelecimento prestador dos serviços e/ou o local da prestação dos serviços. Como se sabe, a regra geral no ISS é a de que o imposto é devido ao Município em que sediado o estabelecimento prestador dos serviços (LC 116/03, art. 3<sup>o</sup>), embora o Superior Tribunal de Justiça tenha consagrado o entendimento segundo o qual a receita do tributo cabe ao Município onde o serviço foi prestado.<sup>5</sup>

Ou seja, aqui precisaremos de legislação, *in casu*, lei complementar federal, que discipline todos os aspectos necessários à instituição, cobrança e fiscalização do tributo.

## Considerações finais

A tributação do e-commerce no Brasil ainda se revela extremamente problemática. Basicamente, as dificuldades residem na falta de legislação tanto no campo do comércio eletrônico em si, como no da tributação das operações com mercadorias e prestações de serviços realizadas pela internet.

---

<sup>5</sup> Neste sentido, veja-se comentário de Leandro Paulsen à posição tomada pela 1<sup>a</sup> Seção do STJ anteriormente à LC 116/03, em PAULSEN, 2005, p. 430.



Enquanto essa lacuna não for adequadamente preenchida, não se pode pensar em se tributar o comércio eletrônico, no Brasil, de modo responsável e consistente.

## Referências

ALBERTIN, Luiz Alberto. **Comércio eletrônico**. São Paulo: Atlas, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Núcleo de definição constitucional do ICM**. RDT 25/111.

BARASUOL, Eliana Mara Soares. **Incidência do ICMS no comércio eletrônico**. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3992>>, acesso em 15 de ago. de 2006.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Repercussões jurídicas da tributação internacional do comércio eletrônico.

STURTS, Gabriel Pinos. **Tributação do comércio eletrônico: análise da incidência do ICMS**. RET 34/5, fev/2004.