

# Aspectos conceituais da tributação de bens digitais

## *Conceptual aspects of digital goods taxing*

**Érica Elisa Dani Wilkens**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

**Luiz Felipe Ferreira**

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

### **Resumo**

*O objetivo deste trabalho consiste em identificar o regime jurídico aplicável aos bens digitais no Brasil. Para chegar a tal objetivo busca-se classificar os bens digitais e conceituá-los no âmbito jurídico e no comércio eletrônico. E, por fim, apresentar uma análise sobre os aspectos tributários referentes ao ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ao ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) em relação aos bens digitais. O estudo caracteriza-se como exploratório, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental, sendo a abordagem do problema qualitativa. Os resultados da pesquisa apontam que, pela intangibilidade, os bens digitais comercializados no meio virtual, isto é, pela Internet, são equiparados aos programas de computador e tributados como serviços. Em relação a não incidência do ICMS ela se dá pelo fato dos bens digitais serem incorpóreos e a noção de mercadoria exigir a materialidade.*

**PALAVRAS CHAVE:** Internet. Comércio eletrônico. Tributação. Bens digitais.

---

\*Trabalho selecionado para o 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade – Gramado RS

## Abstract

*The objective of this study is to identify the legal regulations which can be applied to digital goods in Brazil. To achieve such objective, the digital goods were classified and conceptualized in the legal field and electronics commerce. Finally, an analysis is presented, following the taxing aspects of ICMS (stands for 'Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços' – Service and Goods Circulation Tax) and ISSQN (stands for 'Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza' – Services of Any Nature Tax). This study is considered exploratory once it makes use of a bibliographic and documental research. At the same time, the approach to the problem is qualitative. The results of this research point out the intangibility of digital goods commercialized on the Internet which are considered as if they were softwares and are taxed as services. In relation to ICMS, since the digital goods are seen as incorporeal, it is not incident because the goods notion requires a material characteristic.*

**KEY WORDS:** Internet. Electronic commerce. Taxing. Digital goods.

## 1 INTRODUÇÃO

A Internet tem introduzido transformações na vida moderna, das quais dificilmente pode-se prescindir. A mais importante de todas é, sem dúvida, a dominante e universal intercomunicação, que já engloba uma imensa parte da população mundial. Em princípio, cada indivíduo tem condições de comunicar com qualquer pessoa, em qualquer ponto do planeta, se existirem no mínimo dois computadores e um acesso à Internet e se essas duas pessoas são capazes de superar a barreira lingüística.

Mas, com a Internet, além da comunicação, no sentido propriamente lingüístico da mera troca de informações, também há a possibilidade de troca de dados de todo tipo - imagens, sons, documentos -, e ainda de intercambiar sensações, emoções, e assim por diante. Tudo isto, numa escala global e em tempo real. Esta troca de dados ou bens propriamente ditos pode ter caráter de compra e venda, isto é, apresentar ademais a forma de uma troca “comercial”.

Estes bens, que são objeto da troca comercial, podem ser de natureza “tradicional” ou “digital”. Com relação aos bens tradicionais, a Internet se configura como um meio que possibilita a troca comercial. Até aqui, esta forma de comércio em pouco se diferencia das formas já existentes, aplicadas aos bens tradicionais. Chama-se de bens tradicionais todos aqueles produtos/mercadorias comercializados de forma já conhecida. Por exemplo, a venda de um eletrodoméstico pode ser feita diretamente de um estabelecimento empresarial físico ou via estabelecimento virtual, mas a entrega do produto é a mesma para ambos. Estes bens são corpóreos e sua materialidade é indiscutível.

Das características de maior destaque no comércio eletrônico e que provoca, sem dúvida, os mais interessantes problemas, acontece o comércio de bens digitais. Estes são uma nova categoria de bens, e surgem com o comércio eletrônico e a Internet. São fornecidos por meio da própria rede via *downloading* (descarga) e existem de forma virtual, isto é, são incorpóreos.

os no que diz respeito à materialidade. Têm-se como exemplos: livros eletrônicos, programas de computador, músicas, filmes, jogos, entre outros. Vale lembrar que tanto a sua venda quanto a sua entrega são feitas por meio eletrônico.

Apresenta-se como tema deste trabalho a tributação sobre o consumo destes bens digitais no Brasil.

A legislação brasileira está voltada para o comércio de bens tradicionais, com o comércio eletrônico, e o aparecimento de bens digitais surge à necessidade do conhecimento da legislação pertinente e sua aplicabilidade. Tendo em vista as dificuldades crescentes de adaptação das leis existentes em relação à tributação dos bens digitais, pelas suas características incomuns que os distinguem dos bens materiais ou serviços já conhecidos, pergunta-se: **Quais são as peculiaridades tributárias, que se apresentam sobre o consumo de bens digitais, comercializados no Brasil através da Internet?**

O objetivo geral deste trabalho é apresentar as particularidades quanto à incidência do ICMS e do ISSQN na comercialização de bens digitais.

Para atingir o objetivo geral tem-se os seguintes objetivos específicos:

- Conceituar comércio eletrônico;
- Apresentar a classificação de bens digitais e sua conceituação;
- Identificar o regime jurídico aplicável aos bens digitais no Brasil;
- Apresentar os aspectos tributários referentes ao ICMS e ao ISSQN no comércio eletrônico de bens digitais via Internet;

A evolução e o crescimento do mundo virtual fazem com que haja a necessidade de conhecimento da tributação desta área. Por este

motivo, este trabalho é feito com o intuito de contribuir ao meio científico com pesquisas realizadas no tema.

As dificuldades encontradas em relação ao tema vão desde a virtualidade do ambiente em que se realizam os negócios até a discussão no que se refere ao fato gerador do tributo, à localização do servidor, à classificação jurídica dos bens digitais, à documentação resultante desta permuta, ao lucro obtido no exterior, à dupla tributação, entre muitos outros problemas enfrentados em relação à tributação.

Uma das soluções aparentemente imediata, encontrada na legislação brasileira, é a de se tributar estes bens digitais como serviços. Este é de fato, um dos problemas que mais espaço ocupa na literatura. Pois, não parece intuitivo, de maneira imediata, que estes bens ou produtos digitais possam ser igualados, sem desconhecer a sua natureza, a serviços, como, por exemplo, de consultoria, porque eles carecem da imediata e óbvia atratividade do produto físico.

## 2 DESENVOLVIMENTO DO TEMA

### 2.1 A INTERNET E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Apesar de quase toda a literatura encontrada a respeito do tema relacionar a origem da Internet com o sistema militar americano, o que ocorreu foi uma união das pesquisas já existentes na época com os interesses militares.

O surgimento da Internet, como se conhece hoje, se deu segundo Emerenciano (2003, p. 33), no início dos anos 80. Em meados de 1993, ocorreu um direcionamento comercial para Internet, isto é, começaram a surgir os primeiros provedores de acesso à Rede<sup>1</sup>. Estes provedores revendiam o serviço de conexão à Internet, para empresas e pessoas jurídicas. Com esta

<sup>1</sup> Nome dado à Internet

medida ocorreu a popularização da Internet por todo o mundo, assim, aumentando também o fluxo de informações.

Lima Neto (2008) vislumbra a rede:

A internet se traduz em um dos meios de comunicação mais completos já vislumbrados pela mente humana. A grande rede tornou possível a comunicação em nível global;... A internet é uma verdadeira praça pública, onde todos independentes de raça, cor e nacionalidade, têm direito ao uso da palavra. É a versão moderna da Àgora da Grécia Antiga.

Com o advento da Internet, um dos setores alvo de mudanças foi o comércio, eis que surge uma nova forma, a do comércio, o eletrônico. Vale lembrar que a Internet é um meio de comunicação, assim como o rádio, o telefone e a televisão. O comércio eletrônico é o realizado através de computadores, cujo principal meio é a Internet.

A rede mundial de computadores (Internet) tem sido largamente utilizada para a realização de negócios. Possibilitou uma nova maneira de compra e venda de bens e serviços. Este comércio, característico do âmbito virtual, denomina-se comércio eletrônico.

Em busca de um conceito para o comércio eletrônico, encontra-se, em Emerenciano (2003, p. 60), que a palavra comércio eletrônico vem sendo empregada com distintos significados, sendo os mais comuns:

- (i) realização de negócios através da rede internet;
- (ii) a realização de compras on-line (conectada a um sistema de transmissão de informações);
- (iii) a compra e venda de produtos e a prestação de serviços em escala mundial por meio da internet;

- (iv) a realização de vendas de produtos e a prestação de serviços a partir de estabelecimento virtual; e
- (v) a utilização da internet como canal mundial de distribuição *de bens e serviços*.

Já, para Bruno (2008), “o comércio eletrônico nada mais é do que uma modalidade de compra e venda à distância, consistente na aquisição de bens e/ou serviços, através de equipamentos eletrônicos de tratamento e armazenamento de dados, nos quais são transmitidas e recebidas informações”.

Basso (2000, p.30) reforça:

Comércio Eletrônico se refere a todas as formas de transação relativas às atividades comerciais baseadas no processamento e transmissão de dados digitais, incluindo textos, sons e imagens. Também se refere aos efeitos que as trocas eletrônicas de informação comercial possam ter nas instituições e processos que o apóiam e regem as atividades comerciais.

Ao se abordar a questão do comércio eletrônico, o primeiro fato que chama a atenção é o seu crescimento espantoso. A utilização da Internet, como instrumento de comercialização de bens e serviços, modificou a natureza das práticas comerciais. Está se desenvolvendo um comércio eletrônico sem limitações de fronteiras geográficas.

As vendas por meio do *e-commerce* não param de crescer no Brasil, conforme atestam os números do balanço do ano de 2007, publicados recentemente pela empresa *e-bit* (2008, *apud Web Shoppers*, 2008). Verificou-se, em 2007, um crescimento nominal de 43% em relação ao ano anterior, atingindo uma cifra de R\$ 6,3 bilhões, faturados em vendas de produtos pela Internet.

A busca por se integrar neste setor acirra a

concorrência de mercado. Mais e mais empresas procuram um lugar nesta explosão comercial, devido às inúmeras vantagens que este comércio proporciona.

Maia Filho (2001, p.60) aponta as principais vantagens com a utilização do comércio eletrônico:

- a) acesso a novos consumidores e novos mercados;
- b) redução dos custos de serviços;
- c) redução do tempo de processamento de pedidos;
- d) redução dos custos da cadeia de suprimentos;
- e) redução dos custos de manutenção de inventário/estoque.

Diversas transações comerciais apresentam-se no *e-commerce*. Estas provocam vários tipos de relacionamentos. Destes destacam-se duas categorias principais: a) *business to business*: nesta relação, as empresas utilizam a rede para comercializarem entre si; b) *business to consumer*: deriva dos negócios de uma empresa e de um ou grupo de indivíduos. (BRASIL, 2004)

O local onde ocorre às transações comerciais é o chamado estabelecimento ou loja virtual. Loja virtual não é sinônima de *site*, pois, nem todo *site* vende produtos ou serviços *on-line*. As lojas virtuais são *sites* de *e-commerce*, onde o cliente visualiza e escolhe o produto, coloca no carrinho de compras, e realiza o pagamento, num processo *on-line*. Em resumo, a loja virtual representa o mesmo que um comprador entrar em uma loja física e efetuar uma compra direta. O *site* desempenha muitas outras funções, tais como: compras, fornecedores, treinamento de funcionários, divulgação institucional, e diversas outras. (LOJAS, 2008)

Diante destas perspectivas não há necessidade de presença física nem do comprador nem

do vendedor em local pré-determinado; não há a necessidade de manuseio de papel moeda; não há a necessidade de mercadoria no momento da transação. (LOJAS, 2008)

Em se tratando de comércio eletrônico, se estabelece diferenças quanto a transações, envolvendo bens e serviços. Elas podem ser diretas ou indiretas. O fornecimento de bens e serviços diretamente através da rede denomina-se comércio eletrônico **direto (grifo nosso)**. O comércio eletrônico direto é aquele em que o pedido e o envio dos bens incorpóreos são feitos por meio da Internet. Como exemplo tem-se: livros eletrônicos, programas de informática, consultorias, músicas, figuras, entre outros. Já o comércio eletrônico **indireto (grifo nosso)** é aquele cujos bens comercializados são enviados por meios tradicionais de distribuição, tais como o correio. (BRASIL, 2004)

O comércio eletrônico indireto é um clone do comércio tradicional. O que vem a inovar esta permuta de bens e serviços é o comércio eletrônico direto, por ser genuinamente digital.

## 2.2 A CLASSIFICAÇÃO DE BENS DIGITAIS E SUA CONCEITUAÇÃO

O classificar pode ser visto como dar nome às coisas que são semelhantes em sua essência.

O Código Civil Brasileiro possui numerosa categoria de bens. O Livro II da Parte Geral disciplina-os em cinco capítulos distintos: (EMERENCIANO, 2003)

- I - Dos bens considerados em si mesmos;
- II - Dos bens reciprocamente considerados;
- III - Dos bens públicos e particulares;
- IV - Das coisas que estão fora do comércio;
- V - Do bem de família. Esta classificação pertence à linguagem do Direito Positivo Brasileiro e portanto deve ser conhecida e denominada para melhor compreensão do campo de especulação do jurista. (MONTEIRO, 1962)

As classificações variam conforme os objetivos e interesses daquele que as realizam. Conforme Emerenciano (2003, p. 77), “o uso de classes é exterior ao objeto classificado. O homem realiza o ato de classificar dependendo de seus objetivos e interesses”.

No ato de classificar, usa-se a mesma palavra para designar classes com objetos de características comuns. Assume-se que são coisas parecidas porque possuem o mesmo nome.

No Direito, o ato de classificar um bem em uma determinada categoria resulta em atrair princípios que permitem fixar de forma genérica os institutos que o regulam e as relações que suscitam. (PEREIRA, 1982)

Além da classificação apontada no Código Civil Brasileiro, a doutrina jurídica também adota uma classificação proveniente do Direito Romano, que distribui todos os bens em dois grandes grupos: os das coisas corpóreas e os das coisas incorpóreas, tendo como premissa a possibilidade de serem ou não tocadas. (GAIUS, 1967)

Diniz (1991, v.1, p. 390) busca conceituar bem, diferenciando-o de coisa: “bem” como “coisa material ou imaterial que tem valor econômico e pode servir de objeto a uma relação jurídica”. Neste sentido a autora (1991, v. 1, p. 638) traz a seguinte definição para o termo “coisa”, buscando, ainda, diferenciá-lo de “bem”:

Coisa: a) Bem material ou imaterial que tem valor econômico, servindo de objeto a uma relação jurídica. Todo bem é coisa, mas nem toda coisa é bem. A coisa abrange tudo quanto existe na natureza, exceto a pessoa, mas como bem só se considera a coisa existente que proporciona ao homem uma utilidade e é suscetível de apropriação, fazendo, então, parte de seu patrimônio.

Já, para Soibelman (1973, v. 1, p. 120), “há

autores que reservam a palavra coisa apenas para os bens materiais, mas a maioria usa indiferentemente bens ou coisas”. Assim define o autor “bem” como “tudo que tem valor econômico, coisas e direitos. Valores materiais e imateriais. Corpóreos e incorpóreos”.

Os bens, segundo Sá (1995, p. 57), podem ser divididos em corpóreos e incorpóreos. Os corpóreos possuem uma forma identificável e são materiais ou concretos, podem ser tocados em razão de possuírem substância material. Os incorpóreos, por sua vez, não possuem correspondente material para sua significação. Em geral são patentes, marcas, entre outros. São elementos que figuram no patrimônio da empresa, podem ser negociados, mas não possuem substância física e que, sem serem abstratos, não podem ser tocados, mas podem ser comprovados.

Inexistem preceitos específicos no Código Civil Brasileiro, pertinentes à divisão das *res corporales* e *res incorporales*, mas é certo que a relação jurídica pode ter como objeto um bem ou uma coisa. (EMERENCIANO, 2003)

Atualmente, o interesse prático nessa distinção consiste no fato de que as coisas corpóreas se transferem pela tradição - como a compra e venda e a doação - e os bens incorpóreos pela cessão. (MONTEIRO, 1962)

Então, pode-se dizer que os bens dividem-se em **corpóreos** ou **incorpóreos**. Dentro dos incorpóreos pode-se, devido as suas características, incluir os “**bens digitais**” (grifos nosso).

Tomando-se por base as apontações vistas, busca-se classificar os bens digitais no campo jurídico para compreensão da tributação dos mesmos posteriormente.

Segundo Emerenciano (2003, p. 80), tem-se aqui uma definição produzida por norma legal.

Emerenciano (2003, p.83) conceitua bens digitais da seguinte maneira:

Os bens digitais, conceituados, constituem em conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de sobre nível (O computador opera com as instruções transmitidas em linguagem de baixo nível, que é a linguagem capaz de ser interpretada pela máquina. As linguagens são de alto ou baixo nível conforme sua maior ou menor proximidade com a linguagem humana), armazenados em forma digital, podendo ser interpretados por computadores e por outros dispositivos semelhantes que produzam funcionalidades predeterminadas. Possuem diferenças específicas tais como sua existência não-tangível de forma direta pelos sentidos humanos e seu trânsito, por ambientes de rede teleinformática, uma vez que não se encontram aderidos a suporte físico.

Feitas essas considerações, pode-se afirmar que os bens digitais constituem **software sem suporte tangível (grifo nosso)**, sendo aplicadas todas as normas em que a referida definição seja encontrada. Vale ressaltar que a intangibilidade dos bens digitais refere-se aos sentidos humanos, podendo existir uma forma de existência corpórea qualquer. (EMERENCIANO, 2003)

Todos os bens digitais fornecidos pela rede imitam o objeto físico, real, material ou produzem os mesmos efeitos em nossos sentidos. Dentro dos mais diversos **programas de computador (grifo nosso)**, que cumprem este papel, pode-se enumerar: as fotografias digitais, a música transferida por meio digital, os livros eletrônicos, as enciclopédias multimídias, os jogos, os desenhos técnicos, os mapas eletrônicos, as pinturas em museus virtuais, entre outros. (EMERENCIANO, 2003)

### 3 METODOLOGIA

O trabalho desenvolvido é elaborado sob

a forma de pesquisa, definida por Menezes e Silva (2000, p. 20) como “um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução de um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos”.

Sob o ponto de vista técnico esta pesquisa se classifica em bibliográfica. Segundo Gil (2002, p. 48), “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e também, acrescenta Menezes e Silva (2000, p. 21), de “material disponibilizado na Internet”.

A natureza deste trabalho vem a ser a aplicada, pois, busca, conforme Menezes e Silva (2000, p. 20), “gerar conhecimento para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos”.

A abordagem do problema segue ainda a linha qualitativa, que, segundo Menezes e Silva (2000, p. 20), “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito”... “os pesquisadores tendem a analisar seus dados intuitivamente”. Para Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Quanto aos objetivos esta pesquisa é dita exploratória, visa prestar esclarecimentos no que se refere ao problema, com o intuito de torná-lo visível e proporcionar a construção de possíveis soluções. Como comenta Menezes e Silva (2000, p. 21), “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Já Gil (2002, p.41) comenta: “este tipo de pesquisa tem como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições”.

Espera-se que a abordagem sobre estes assuntos gere um conhecimento aprimorado e sane as dúvidas que ocorram sobre o

tema abordado.

#### 4 REGIME JURÍDICO APLICÁVEL AOS BENS DIGITAIS NO BRASIL

Na Constituição Federal Brasileira delineou-se garantia constitucional específica, tratada no art. 5º, inciso XXVI, assegurando aos autores o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, bem como sua transmissibilidade aos herdeiros.

Como software, os bens digitais atraem para si normas que respeitam ao seu regime jurídico específico, o do Direito Autoral. A Lei nº. 9.609, de 18.02.1998, dispõe sobre a proteção de propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências.

Tomados como bens, protegidos e reconhecidos como direitos intelectuais, possuem os bens digitais regime jurídico próprio. Possuindo regime jurídico específico, as questões que envolvem o software devem ser realizadas, tomando-se por pressuposto a Lei nº. 9.609/98, que trata da proteção da propriedade intelectual do programa de computador, e a Lei nº. 9.610/98, que consolida as regras relativas aos direitos autorais.

Os direitos autorais mais utilizados na Internet são: músicas, textos, filmes (áudio visual), *software*, base de dados, *websites* (desenho gráfico). (SIMENSEN, 2005)

Sobre os programas de computador a lei nº. 9.610/98 em seu art. 7º, dispõe que:

[...]são obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: ...Inciso XII - Os programas de computador.

Acrescenta o parágrafo primeiro: “§ 1º Os programas de computador são objeto de legis-

lação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis”.

Portanto, os bens digitais, em sua intangibilidade, mas exteriorizados por seu autor, constituem bens intelectuais, cujos direitos patrimoniais podem ser explorados, exercitando-se os direitos de reprodução. (EMERENCIANO, 2003)

A circulação econômica de bens digitais é, portanto, típica atividade de reprodução de obra, protegida pela Lei de Direitos Autorais. O que ilustra bem esta afirmação é a circunstância de se realizar o *download* de um bem digital.

Por outro lado, como prevê o art. 37 da LDA (Lei de Direitos Autorais), a aquisição de um exemplar, ou mesmo do original de obra protegida, não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais pertencentes ao autor, a não ser em condições contratualmente ajustadas ou em exceções previstas na própria lei.

Esclarecido o regime jurídico aplicável aos bens digitais, vale agora analisar os negócios jurídicos que podem ser realizados com estes.

Segundo Ribas (2002, p. 131, *apud* Emerenciano, 2003, p. 92), ao criador de bens digitais, como programas de computador que são, programas-fonte, programas-objeto, aplicativos, ou dados gerados ou operados pelos primeiros, são assegurados, de forma exclusiva, o exercício e a exploração econômica dos direitos patrimoniais que, como autor, a lei lhe garante.

Os bens digitais podem, portanto, ser objeto de variados negócios jurídicos. O art. 49 da LDA dispõe:

Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamen-



mento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, [...]

Pelo que já foi visto, o interesse nos bens digitais recai sobre seu uso.

Segue-se o esclarecimento sobre qual imposto recai a operação mercantil dos bens digitais.

#### 4.1 O ICMS E OS BENS DIGITAIS

O ICMS é um imposto de competência estadual, previsto na Constituição Federal de 1988. A Constituição Federal permitiu aos Estados e ao Distrito Federal instituírem o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações, conforme artigo 155º, inciso II.

Por estar expressamente prevista na norma fundamental da República, essa é a regra matriz do ICMS. E com base em Lei Complementar será definido o fato gerador do tributo em questão. (CASSONE, 1999)

A Constituição traça a regra-matriz dos impostos, identificando os possíveis de serem instituídos por toda pessoa política. A competência para instituir os impostos é dada para fatos específicos determinados, aqui no caso, a circulação da mercadoria e serviços.

A Lei Complementar nº. 87, de 1996, dispõe sobre o ICMS:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto 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.

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

O fato gerador do ICMS, conforme Lei Complementar nº 87, está previsto no artigo nº. 12, que discorre:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

Deve-se ter presente a importância dos termos “**operações**”, “**circulação**” e “**mercadorias**” (grifos nosso) para melhor interpretação dos fatos.

Ataliba (1981, p. 107) define o termo “operação” como sinônimo de negócio jurídico. Seria esse negócio um ato de conteúdo negocial, voluntariamente realizado.

Vês-se, pois, o que tem Carvalho (1981, p. 170) a dizer sobre tal conceito:

Temos para nós que o vocabulário operações, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo Direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento.

Já “circulação”, define Costa (1978, p. 16), como o “encaminhamento da mercadoria em direção ao consumo, inclusive o chamado autoconsumo; esse encaminhamento faz-se através de operações que tanto podem ocasionar transferência de propriedade ou de posse da mercadoria, como não. Neste encaminhamento, é relevante qualquer operação de que resulte acréscimo de valor da mercadoria”.

Convém lembrar, que o tributo incidirá sobre operações com mercadorias e não sobre a

circulação de mercadorias pura e simplesmente. Trata-se da necessidade de existência de um “negócio jurídico”. (CARRAZZA, 1976)

Por fim, surge a necessidade de se conceituar mercadoria. Carvalho (1981, p. 205) entende que “o étimo do termo mercadoria está no Latim- *mercatura* – tudo aquilo que pode ser objeto de compra e venda; o que se comprou para por a venda. Evoluiu de *merx*, *mercis* (sobretudo no plural – *meres*, *mercium*), o que é objeto de comércio”.

A palavra mercadoria, no sentido restrito, segundo Bulgarelli (1978, *apud* Emerenciano, 2003, p. 153), limita-se ao conceito da coisa material, corpórea. É nessa acepção que a Constituição Federal e leis comerciais e fiscais a empregam.

De acordo com Carrazza (1998, p. 45, *apud* Emerenciano, 2003, p. 157), a noção de mercadoria, não obstante, exige a materialidade da coisa, sua tangibilidade para reconhecer como coisa posta no comércio, pois é essencial a ocorrência da tradição (Código Civil, art. 1.267), a entrega da *res vendita*. Cita-se artigo nº. 1.267:

Art. 1267 A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.

Tradição no âmbito do direito vem a ser o modo de aquisição, posse ou domínio da coisa móvel. A tradição se efetiva quando se entrega

a coisa. (SIDOU, 2004)

Como discorrido e visto, os bens digitais não são bens corpóreos. A noção de mercadoria exige a materialidade da coisa. Os conceitos de operação, circulação e mercadoria, somente compreendidos de forma combinada, permitem identificar o negócio jurídico sujeito ao ICMS. Assim o ICMS não incide sobre a comercialização destes bens.

Mas o legislador muitas vezes se contradiz. Tem-se como exemplo disso: as telecomunicações, a energia elétrica e os provedores de acesso à internet, entre outros, sob o qual o ICMS incide, apesar de serem incorpóreos.

#### 4.2 O ISSQN E OS BENS DIGITAIS

O ISSQN é um imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência é municipal. A Lei Maior<sup>2</sup> de 1988 impõe a presença do tributo em voga com os seguintes dizeres, sendo esta a sua regra matriz de incidência do imposto:

Art. 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Vê-se no art. 156 da Constituição Federal, citada acima, que os serviços a serem tributados pelo ISSQN deverão estar definidos por Lei Complementar. Esta vem indicar, dentre a gama de serviços possíveis, aqueles que poderão ser objeto de tributação pelo legislador municipal.

Em sua incumbência, o legislador complementar, como objetivo de dar entrada à missão em aberto, editou a Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que vigora até o

2 Nome dado a Constituição Federal

momento. Esta estipula sobre o fato gerador do ISSQN, em seu art. 1º, o seguinte:

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

No caso, o verbo eleito pelo legislador “prestar”, com seu complemento “serviços”, conformam o núcleo da materialidade do imposto sobre serviços de qualquer natureza. A ação de “prestar serviços” realiza o fato jurídico tributário dando início à percussão normativa. (EMERENCIANO, 2003)

Tem-se a necessidade, neste momento, de buscar uma definição de **serviços** (grifo nosso). Para, tal, Justen Filho (1995, p.59) busca definir serviço, no intuito de conceituar a materialidade do ISSQN, como a:

prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral.

Importante destacar que a materialidade comporta a atividade de prestar serviços e não negócio jurídico do qual surge a obrigação de prestar serviços. Não é o serviço em si, mas a realização, como cumprimento de uma obrigação contraída. EMERENCIANO (2003)

O ISSQN incide sobre fatos que se consumam, em um registro, sobre serviços que efetivamente foram prestados em sua concretude no tempo e espaço, mediante um contrato de prestação de serviços, uma obrigação de

fazer. (EMERENCIANO, 2003)

O imposto em questão é de competência dos municípios, e como tal, cada município tem a sua interpretação da Lei Complementar nacional. No caso de Florianópolis trata-se da Lei Complementar nº. 126, de 28 de novembro de 2003, vigente até este momento.

No art. 247 da Lei Complementar nº. 126 tem-se a disposição sobre o fato gerador do ISSQN:

Art. 247 O imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços da lista abaixo, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador: (...)

§ 4º A incidência do imposto independe: da denominação dada ao serviço prestado;  
da existência de estabelecimento fixo;  
do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas ao prestador dos serviços;  
do recebimento do preço ou do resultado econômico da prestação.

O ISSQN é recolhido no local da prestação do serviço, conforme art. 249 da Lei Complementar nº. 126: “O imposto é devido no local da prestação do serviço”. Na falta do estabelecimento prestador a lei estabelece que seja no local do domicílio do prestador, com exceções previstas.

No Brasil os bens digitais são tributados como prestações de serviço, isto é, pelo ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza). Conforme Lei Complementar nº. 126, artigo 247, tem-se a lista de serviços:

Art. 247 O imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza tem como fato gerador a prestação de serviços da lista abaixo, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador:

**Quadro 2** - Lista de Serviços

Item	Subitem	Descrição
01.		Serviços de informática e congêneres.
	01.	Análise e desenvolvimento de sistemas.
	02.	Programação.
	03.	Processamento de dados e congêneres.
	04.	Elaboração de programas de computador, inclusive jogos eletrônicos.
	05.	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador.
	06.	Assessoria e consultoria em informática.
	07.	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e banco de dados.

Fonte: Adaptado pela autora da Lei Complementar nº. 126 art. 247

No Quadro 2, visto acima, se tem parte da Lista de Serviços, mais especificamente o item e subitens em que se enquadram os bens digitais.

Emerenciano (2003, p. 172) discorda do fato de ser aplicado o ISSQN sobre os bens digitais, argumentando o seguinte: “Não se identifica presente nenhum ato positivo, material ou imaterial, do devedor ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa, a configurar uma obrigação de fazer.”

O fato de os bens digitais terem sido tributados como serviços, foi à solução encontrada pela legislação brasileira perante “o novo”, que é o surgimento destes bens. A necessidade de uma legislação específica e pertinente é incontestável.

## 5 CONCLUSÕES FINAIS

A Internet é um meio de comunicação, assim como o rádio, o telefone, entre outros. O comércio eletrônico é aquele realizado através de computadores, cujo principal instrumento é a Internet. No Brasil este comércio cresceu de forma explosiva nos últimos anos, tornando-se um mercado muito promissor.

Para a tributação de serviços e produtos disponibilizados na Internet, aplica-se a legislação

fiscal vigente, o que gera inúmeras discussões sobre a regularidade desta atitude. A informática e a Internet evoluíram de tal forma que a legislação não foi capaz de acompanhá-las.

Uma característica fundamental que cabe ao ordenamento jurídico é o dinamismo de seus preceitos, que permite a adequação das normas jurídicas às constantes evoluções nos diversos campos da atividade humana. Ressalva-se, evidentemente, que é impossível abranger no texto legal todos os casos que se verificar em concreto, o que causa lacunas na legislação, tornando-se assim inevitável a necessidade de uma intervenção por parte do legislador.

Um dos conflitos existentes em relação à tributação dos bens digitais no Brasil, e que ocupa uma posição de destaque, é o de que estes bens são tributados como serviços, enquanto os seus correlativos tradicionais, como mercadorias.

Os bens digitais têm como regime jurídico específico o do Direito Autoral. O seu pressuposto é a Lei nº. 9.609/98, que trata da proteção da propriedade intelectual do programa de computador, e a Lei nº. 9.610/98, que consolida as regras relativas aos direitos autorais.

O ICMS não incide sobre a comercialização de bens digitais. Estes bens são incorpóreos e a

noção de mercadoria exige a materialidade da coisa. Os conceitos base do ICMS, operação de circulação de mercadorias, somente compreendidos de forma combinada, permitem identificar o negócio jurídico sujeito àquele imposto.

Este estudo é uma contribuição que busca esclarecer a relação de incidência entre o ICMS e o ISSQN. Há um longo caminho a ser percorrido no que diz respeito à tributação dos bens

digitais, como também do comércio eletrônico, sendo evidente e de fundamental importância que o legislador venha acompanhar essa evolução do mercado virtual.

Para futuras pesquisas, recomenda-se um estudo comparativo da situação tributária do comércio eletrônico em outros países, onde o tema tem extraordinária vigência, especialmente nos Estados Unidos e na União Européia.

## REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Diretrizes gerais sobre o tema ICM**. Revista de Direito Tributário 19-20/7-19, São Paulo: RT, 1981.
- BASSO, Maristela. **Comércio eletrônico: uma visão geral**. Tozzini, Freire, Teixeira e Silva Advogados, Porto Alegre, 2000.
- BRASIL. Constituição 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Vera Helena de Mello Franco. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- BRASIL. **Lei Complementar nº. 87**, de 13 de setembro de 1996. [http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lc\\_087.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/lc_087.htm). Acesso em: 14 abril 2008.
- BRASIL. **Lei nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislação/lc116.htm>. Acesso em: 14 abril 2008.
- BRASIL. **Lei Complementar nº. 126**, de 21 de novembro de 2003. Disponível em: <http://www.leismunicipais.com.br/cgi-local/forpags/showinglaw.pl> Acesso em: 14 abril 2008.
- BRASIL. **Lei nº. 9.609**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L9609.htm> Acesso em: 14 abril 2008.
- BRASIL. **Lei nº. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L9610.htm>. Acesso em: 14 abril 2008.
- BRASIL. **Lei nº. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Novo código civil. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. Ministério da fazenda. Secretaria da receita federal. **Tributação do comércio eletrônico**. Disponível em: <http://www.receita.federal.goc.br/Historico/EstTributarios/TopicosEspeciais/ComercioEletronico/default.htm> - 9k. Acesso em: 03 junho 2004.
- BRUNO, Gilberto Marques. **As relações do business-to-consumer (B2C) no âmbito do e-commerce**. 2001 Disponível em: <<http://www.jus.com.br>>. Acesso em: 14 abril 2008.
- CARVALHO, Paulo Barros. **A regra matriz do ICMS**. 1981. Tese (Livre-docência em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo, 1976. 281 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- COSTA, Alcides Jose. **ICMS na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 8 ed. Aum. E atual. São Paulo: Saraiva, 1991. V. 1

EBIT. **Web Shoppers.Raio X - 2007. 17ª edição.** Disponível em: <http://www.webshoppers.com.br/webshoppers.asp>. Acesso em : 14 de abril de 2008.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no comércio eletrônico.** São Paulo: Thomson Job, 2003.

GAIUS. **Institutiones.** Tradução de: Alfredo di Pietro. La Plata: Ediciones Libreria Jurídica, 1967.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4.ed.São Paulo: Atlas, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **ISS no tempo e no espaço.** Revista dialética de direito tributário 2/53-69, São Paulo: Dialética, 1995.

LIMA NETO, José M. **Aspectos jurídicos do documento eletrônico.** Disponível em: <http://www.1jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1780>. Acesso em : 14 abril 2008.

LOJAS, **Virtuais.** Disponível em: <[http://www.e-commerce.org.br/Lojas\\_vituais.htm](http://www.e-commerce.org.br/Lojas_vituais.htm)>. Acesso em: 14 abril 2008.

MAIA FILHO, Breno da S.. **Aspecto espacial do fato gerador do tributo e sua determinação no comércio de bens e serviços por meio da internet.** 2001. 111 f.. Dissertação (Mestrado e Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

MENEZES, Estera Muszat; SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** Florianópolis, 2000.

MONTERIO, Washington de Barros. **Curso de direito civil, direito das obrigações.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1962.

PEREIRA, Caio Mario. **Instituições de direito civil.** 6. ed. RJ: Forenal, 1982.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, A. Lopes de. **Dicionário de contabilidade.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de letras Jurídicas.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004.

SIEMSEN, Peter E.. **Direito autoral e comércio eletrônico.** Disponível em: <[http://ids.org.br/files/20031112\\_pes.ppt](http://ids.org.br/files/20031112_pes.ppt)>. Acesso em: 02 fevereiro 2005.

SOIBELMAN, Lieb. **Dicionário geral de direito.** São Paulo: Bushatsky, 1973. V. 2.

**Artigo recebido em:** 25 de julho de 2008

**Artigo aprovado para publicação em:** 25 de outubro de 2008

## ENDEREÇO AUTORES:

**Érica Elisa Dani Wilkens**

erica1dani@yahoo.com.br

**Luiz Felipe Ferreira**

luizff67@hotmail.com

Rua Raul Machado, 200 - Centro

88.020-640 Florianópolis/SC