Assunto Especial - Doutrina

E-Commerce - Comércio Eletrônico e sua Tributação - Aspectos Relevantes

Comércio Eletrônico e Tributação

MONIQUE DA SILVA SOARES

Advogada, Pós-Graduada em Direito Tributário pela PUC/MG.

RESUMO: *O principal objetivo do presente estudo é analisar o desenvolvimento do e-commerce, ou seja, o comércio eletrônico, e demonstrar como o sistema da administração tributária lida com a nova tendência mundial. Com o crescimento do comércio eletrônico, surgiram novas atividades econômicas, gerando controvérsia quanto à tributação pelo ICMS nas aquisições de mercadorias, principalmente das mercadorias adquiridas pelo meio virtual. A legislação atual não está condizente com as novas formas de comércio, pois falta a aplicação lógica para regular os novos fatos econômicos feitos por vias eletrônicas.*

PALAVRAS-CHAVE: *Comércio eletrônico; e-commerce; tributação; mercadorias virtuais; impostos; ICMS.*

ABSTRACT: *The main objective of this study is to analyze the development of e-commerce, that is, e-commerce and demonstrate how the system of tax administration deals with the new global trend. With the growth of electronic commerce have emerged new economic activities, generating controversy regarding the incidence of ICMS on commodity purchases, especially of goods acquired by the virtual environment, the internet. The current legislation is not consistent with the new forms of trade, lacks logical application to regulate the new economic facts made by electronic means.*

KEYWORDS: *E-commerce; e-commerce; taxation; virtual goods; taxes; ICMS.*

SUMÁRIO: [Introdução](#); [1 A tributação no comércio eletrônico](#); [2 A legislação tributária e as vendas interestaduais](#); [3 Tributação de software - Incidência de ICMS ou ISS](#); [4 Da inconstitucionalidade da tributação de ISS na comercialização de softwares e suas licenças de utilização](#); [Conclusão](#); [Referências](#).

INTRODUÇÃO

Conforme o avanço tecnológico e o crescimento do comércio eletrônico na internet, denominado *e-commerce*, vem surgindo uma grande problemática no sistema constitucional de divisão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

Levando em consideração a discórdia jurídica existente quanto à incidência na tributação do ICMS ou ISS em relação à comercialização de *softwares* e suas licenças de uso no Brasil, conforme a jurisprudência recente, vem aplicando, em vários casos, o ISS como substituto ao ICMS. Ocorre que a incidência do imposto vem ganhado força em razão da menor

onerosidade para as empresas, visto a alíquota do ICMS.

Contudo, pretende se defender, com este artigo, o não cabimento da incidência do ISS na tributação de *softwares*, pelo fato de não se enquadrar no conceito de serviço, não devendo, contudo, a jurisprudência ou a lei direcionar certos produtos no rol de serviços, já elencados pela legislação, sob o fundamento de colaborar para a prática de um ato inconstitucional.

1 A TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Faz-se necessário definir o que é o comércio eletrônico:

O *e-commerce*, que em português significa comércio eletrônico, é uma modalidade de comércio que realiza suas transações financeiras por meio de dispositivos e plataformas eletrônicas, como computadores e celulares. Um exemplo deste tipo de comércio é comprar ou vender produtos em lojas virtuais. ¹

De forma ampla, o comércio eletrônico define-se como todas as transações realizadas por meio da internet, na aquisição de bens tangíveis e não tangíveis.

Na comercialização de bens tangíveis, a tributação irá ocorrer da mesma forma como se o consumidor estivesse comprando em uma loja física.

Já na comercialização de bens intangíveis, como os *softwares*, a compra, entrega e pagamentos ocorrem de forma virtual. A grande problemática ocorre na forma de tributar esses bens, visto que a mercadoria virtual pode vir a ser aceita como objeto do comércio eletrônico para efeitos de tributação.

O sistema tributário brasileiro visa a tributar mercadorias e serviços que venham a gerar o ICMS e o ISS.

Consideram-se como mercadoria bens móveis, corpóreos e tangíveis, conceito clássico como serviço realizado por alguém, de forma braçal ou mental, decorrente de uma atividade humana. No direito tributário, essa atividade já está bem definida, tanto que foi elaborada uma lista tipificando as atividades que se enquadram em serviços.

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

Para a doutrina, a discussão ocorre em relação ao ICMS e ao ISS a respeito da sua incidência, ou não incidência, na comercialização de bens ou serviços virtuais.

A respeito do ICMS, dispõe o art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ISS é um tributo de competência municipal, conforme prevê a Lei Complementar nº 116/2003:

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

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

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

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

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

A comercialização de produtos e a prestação de serviços, por meio da internet, merecem certa atenção, com a finalidade de se observar o tratamento adequado que o Brasil utiliza em seus estados com base na aplicação da legislação tributária.

2 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E AS VENDAS INTERESTADUAIS

O Comitê Gestor da Internet no Brasil aprovou a Carta de Princípios do Comércio Eletrônico, manifestando certa preocupação em relação à legislação a ser aplicada:

Os obstáculos advêm da inexistência de legislação específica para o comércio eletrônico e da aplicação não uniforme das leis existentes. Esses obstáculos geram incerteza quanto ao regime jurídico aplicável aos serviços da sociedade da informação e, por isso, criam insegurança jurídica.

A legislação que disciplina o ICMS é complexa e reflete um contexto anterior ao incremento de operações realizadas na internet. A competência para a instituição do ICMS está prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

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.

3 TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE² - INCIDÊNCIA DE ICMS OU ISS

O conceito de *software* está previsto no art. 1º da Lei nº 9.609/1998, senão vejamos:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

A problemática a respeito da tributação de *softwares* apresenta maior dificuldade na classificação do bem, como imaterial (bem incorpóreo); inclui-se no conceito de mercadoria, bem móvel ou no de serviço.

Conforme previsão na Lei Complementar nº 116/2003, a incidência do ISS no licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

Anteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a melhor tese aplicável ao caso seria considerar o *software* como serviço, sujeito à incidência do ISS, quando desenvolvido por encomenda direta do consumidor final, e era considerada como mercadoria, sujeita à incidência do ICMS, quando desenvolvido para ser vendido em massa - entende-se por *software* de prateleira.

Conforme entendimento do STJ, vejamos:

Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias de livre comercialização no mercado passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviço sujeita a ISS.³

Já conforme a Lei Complementar nº 116/2003, prevê a adoção do conceito de *software* como prestação de serviço puro, já que não faz qualquer ressalva quanto à incidência do ICMS. Assim, conforme a Lei Complementar nº 116/2003, a solução dada foi de considerar o *software* como puro e simples serviço.

Alguns Estados cobram o ICMS sobre o *software* em geral e adotam a base de cálculo apenas do valor do suporte físico, de forma meramente representativa.

Em tese, a vantagem do ISS é devido à porcentagem da alíquota (máxima de 5%), que é considerável menor que a alíquota do ICMS (17 ou 18%, levando em consideração a alíquota do Estado); em contrapartida, quanto ao ISS, não há direito de crédito, como o ICMS.

4 DA INCONSTITUCIONALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DE ISS NA COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARES E SUAS LICENÇAS DE UTILIZAÇÃO

A Emenda Constitucional nº 18/1965 institui a competência a incidência do ISS aos municípios e Distrito Federal, cujo texto assim dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

De acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, em seu art. 1º, o fato gerador do ISS traz uma lista taxativa da prestação de serviços. Encontramos, no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, o "licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação".

Cabe, neste ponto, refletirmos sobre a constitucionalidade da referida norma. Isto porque insta analisar se caberia ao legislador a definição do que seria ou não um serviço, e se este poderia livremente incluir uma nova categoria de serviço ao rol existente na Lei Complementar nº 116/2003.

A Constituição Federal utilizou, em seu art. 156, III, o termo "serviços de qualquer natureza" para delimitar a competência do município para instituição do ISS, o que implica que caberia à lei complementar a instituição do tributo, desde que respeitasse o limite imposto pela própria Carta Magna, que era a instituição sob serviços.

Apesar de a delimitação de quais serviços seriam abarcados pelo ISS ter que ser feita necessariamente por lei complementar, esta não teria o condão de incidir o imposto sob algo que não seja um serviço - limitação essa que, como dito anteriormente, foi imposta pela própria Constituição Federal.

Neste diapasão, a doutrina tem entendido pela inconstitucionalidade de itens listados na Lei Complementar nº 116/2003 que indicam a ocorrência de "serviços" que não o são propriamente.

Na mesma linha de entendimento, podemos considerar como inconstitucional o item 1.05 da lei complementar, haja vista que se trata de uma aplicação extensiva a um fato que nem sequer constitui um serviço.

CONCLUSÃO

Apesar da inclusão de programas de computador como serviço pela Lei Complementar nº 116/2003 em seu item 1.05, insta abordar que a elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, conforme mencionado no item 1.04 da mesma lei, pode ser enquadrada perfeitamente no conceito de prestação de serviços, desde que o objeto da tributação não seja o produto desenvolvido, e sim o serviço de desenvolvimento prestado, que pode ser desempenhado tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas.

A conclusão a que podemos chegar é que não se chega senão a de que o item 1.05 da Lei Complementar nº 116/2003 é inconstitucional, não devendo incidir a tributação de ISS sob a comercialização de *softwares* e tão menos sob suas licenças de utilização, em razão da inaplicabilidade do conceito de serviço *in casu*.

REFERÊNCIAS

BACELAR, Selma Reiche. A internet e seus reflexos nos institutos jurídicos. *Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia*, Salvador, v. 6, 1998.

BAPTISTA, Luiz Olavo. Comércio eletrônico: uma visão do Direito brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 116/2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 1º jun. 2015.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 1º jun. 2015.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Art. 156.

CARTA de Princípios do Comércio Eletrônico. O Fórum do Comércio Eletrônico. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/carta-principios-comercio-eletronico.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

_____. O Fórum do Comércio Eletrônico. Disponível em: <<https://forumdocomercioeletronico.files.wordpress.com/2010/03/carta-de-principios-do-comercio-eletronico.pdf>>. Acesso em: 15 jul. 2015.

CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos jurídicos da internet*. São Paulo: Saraiva, 2000.

COSTA, R. H. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 395 p.

DINIZ, Eduardo Henrique. *Comércio eletrônico: fazendo negócios por*

meio da internet. Scielo.

ECOMMERCE 11 anos: uma explosão de crescimento. Disponível em: <<http://www.e-commerce.org.br/artigos/ecommerce-11anos.php>>. Acesso em: 1º jun. 2015.

ECOMMERCE. O que é *e-commerce*? Disponível em: <<http://ecommercenews.com.br/o-que-e-e-commerce>>. Acesso em: 21 jul. 2015.

FELIPINE, Dailton. *ABC do e-commerce: os quatro segredos de um negócio bem-sucedido na internet.*

SABBAG, E. *Manual de direito tributário: edição atualizada.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. 1024 p.

TIGRE, Paulo Bastos. *Comércio eletrônico e globalização: desafios para o Brasil.*

VASQUES, Eugênio Duarte. A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrentado pela União Europeia e o Estado brasileiro. Disponível em: <www.cije.up.pt/download-file/1023>. Acesso em: 6 jun. 2015.