

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ASPECTOS CONCEITUAIS DA TRIBUTAÇÃO DE BENS DIGITAIS**

**ÉRICA ELISA DANI**

**FLORIANÓPOLIS**

**2005**

**ÉRICA ELISA DANI**

**ASPECTOS CONCEITUAIS DA TRIBUTAÇÃO DE BENS DIGITAIS**

**Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.**

**Orientador: Prof. Luiz Felipe Ferreira, M Sc.**

**FLORIANÓPOLIS**

**2005**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**ÉRICA ELISA DANI**

### **TRIBUTAÇÃO DE BENS DIGITAIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de ....., atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, agosto de 2005.

Prof. Dra. Elisete Dhamer Pfitscher

Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca examinadora

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M Sc.

Presidente

Prof. Luiz Alberton, Dr

Membro

Nivaldo João dos Santos, M Sc.

Membro

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus pela força que nunca me faltou, mesmo nos momentos mais difíceis.

A minha mãe Lourdes, pelo apoio incondicional.

A minha irmã Karina, pelo carinho e incentivo.

Ao Prof. Luiz Felipe Ferreira pela sua amizade, atenção, e orientação para realização deste trabalho.

Aos amigos queridos, que durante a vida acadêmica, transmitiram alegria e carinho durante todos os momentos. Em especial a minha amiga Letícia, que sempre esteve fiel e presente.

Enfim, a todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para realização deste trabalho, o meu muito obrigada.

“Eu ouvi no meu silêncio o prenúncio de teus passos  
Penetrando lentamente as solidões de minha espera  
E tu eras, Coisa Linda, me chegando dos espaços  
Como a vinda impensada de uma nova primavera.”

**Vinicius de Moraes**

DANI, Érica Elisa. **Aspectos conceituais da tributação de bens digitais**, 2005, 58 páginas.

Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

## RESUMO

A utilização da Internet como instrumento de comercialização de bens e serviços modificou a natureza das práticas comerciais. O fornecimento de bens e serviços diretamente através da rede denomina-se comércio eletrônico direto. Nele o pedido e o envio dos bens incorpóreos são feitos por meio eletrônico. Estes bens incorpóreos são chamados de bens digitais, cuja constituição é um conjunto organizado de instruções, na forma de linguagem capaz de ser interpretada pela máquina (computador). Sendo assim, os bens digitais configuram software sem suporte tangível. Dentro dos mais diversos programas de computador que cumprem esse papel, podemos enumerar: as fotografias digitais, a música transferida por meio digital, os livros eletrônicos, as enciclopédias, entre outros. Em sua natureza os bens digitais são compostos por uma seqüência de *bits*. Como software eles atraem para si regime jurídico específico o do Direito Autoral. Assim tomando 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. No Brasil, a venda de bens digitais é tributada como prestação de serviços, isto é, pelo ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

**Palavras-chaves:** Internet, comércio eletrônico, tributação, bens digitais.

## ABSTRACT

The use of Internet as a vehicle of commerce of services and commodities has modified many commercial practices. Direct demanding and delivery of these services and commodities throughout the World Wide Web calls direct e-commerce: the demanding and delivery of these incorporeal goods succeeds by electronic means. These are digital goods as well, and their structure is an organized pool of instructions in the form of a language capable of interpretation by the machine or computer. For digital goods are themselves software without tangible support. Within many computer programs with this function are digital photos, digital transferred music, e-books, encyclopaedias, and many others. In its nature, digital ware composes itself by a bits-sequence of binary code. As software, it attracts to itself specific law regulations, namely, the Copyrights Laws. Therefore, they are presupposing in Brazil the Act number 9609/98, which regulates the copyright protection of computer software, and Act number 9610/98 consolidating the rules concerning copyright. In Brazil, the selling of digital ware taxes itself as services done, i.e. in application of the GST (General Services Tax).

Keywords: Internet; e-commerce; taxes; digital ware

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Faturamento do <i>e-commerce</i> .....	27
Figura 2 Faturamento anual e variações do <i>e-commerce</i> .....	28
Figura 3 Produtos mais vendidos em dez/2003 no <i>e-commerce</i> .....	28
Figura 4 Divisão de bens .....	40

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Competência tributária .....	34
Quadro 2 Lista de Serviços .....	50

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 Quantidade de pessoas conectadas a Internet no Brasil .....	24
--	----

## LISTA DE ABREVIATURAS

ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ARPA	<i>Advanced Research Projects Agency</i>
ARPANET	<i>Advanced Research Projects Agency Network</i>
MIT	<i>Massachusset Institute of Technology</i>
UCLA	<i>University os California At Los Angeles</i>
WWW	World Wide Web
FAPESP	Fundação de Amparo e Pesquisa de São Paulo
EUA	Estados Unidos da América
SUCESU	Associação de Usuários de Informática e Telecomunicações
RNP	Rede Nacional de Pesquisas
CNPq	Conselho Nacional de Pesquisa
CTN	Código Tributário Nacional
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Móveis
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
LDA	Lei de Direitos Autorais

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	06
<b>ABSTRACT</b> .....	07
<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	08
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	08
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	09
<b>LISTA DE ABREVIATURAS</b> .....	10
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
1.1 Apresentação do assunto.....	12
1.2 Problema.....	13
1.3 Objetivos.....	14
1.3.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos Específicos.....	14
1.4 Justificativa.....	14
1.5 Metodologia.....	15
1.5.1 Limitações da pesquisa.....	17
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	18
2.1 A Internet.....	18
2.1.1 O conceito de Internet.....	21
2.1.2 O funcionamento da Internet.....	22
2.1.3 A Internet no Brasil.....	23
2.2 O comércio eletrônico ( <i>e-commerce</i> ).....	25
2.3 Tributos.....	30
2.3.1 Conceito, espécies e classificações dos tributos.....	30
2.3.2 Competência tributária.....	33
2.3.3 Elementos fundamentais dos tributos.....	35
<b>3 A TRIBUTAÇÃO DE BENS DIGITAIS</b> .....	38
3.1 A classificação dos bens digitais e sua conceituação.....	38
3.2 Regime jurídico aplicável aos bens digitais.....	42
3.3 O ICMS e os bens digitais.....	44
3.4 O ISSQN e os bens digitais.....	48
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES</b> .....	52
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	54

# **1 INTRODUÇÃO**

Para uma melhor compreensão do presente estudo, este capítulo foi dividido em cinco seções. Primeiramente se faz algumas considerações iniciais e se apresenta o tema, depois aponta-se o problema da pesquisa. Em seguida, define-se o objetivo do estudo. E por fim, são apresentadas a justificativa do estudo e a metodologia da pesquisa.

## **1.1 Apresentação do assunto**

A Internet tem introduzido transformações na vida moderna das quais dificilmente pode-se já 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-se com qualquer pessoa em qualquer ponto do planeta, se existem no mínimo dois computadores e um acesso telefônico, 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 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 de comércio já existentes, aplicada 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, é o comércio de bens digitais. Estes são uma nova categoria de bens, e surgem com o comércio eletrônico e a Internet; são fornecidos através da própria rede via *downloading* (descarga), e existem de forma virtual, isto é, são incorpóreos no que diz respeito à materialidade; temos como exemplos: livros eletrônicos, programas de computador, músicas, filmes, jogos, entre outros. Vale lembrar que tanto a sua venda quanto sua entrega são feitas por meio eletrônico.

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

## **1.2 Problema**

A legislação brasileira está voltada para o comércio de bens tradicionais, isto é, corpóreos, onde sua materialidade é indiscutível e suas transações comerciais são conhecidas. Com o comércio eletrônico, e o surgimento de bens digitais, cuja venda e entrega ocorrerem também por meio eletrônico, surge a 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, para os quais a legislação está voltada pergunta-se:

**Quais são as peculiaridades tributárias, que se apresentam sobre o consumo de bens digitais, comercializados no Brasil através da Internet?**

## **1.3 Objetivos**

### **1.3.1 Objetivo geral**

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

### **1.3.2 Objetivos específicos**

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

- Conceituar comércio eletrônico;
- Conceituar tributos e suas classificações;
- Apresentar a classificação de bens 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;

## **1.4 Justificativa**

A evolução e crescimento do mundo virtual fazem com que haja a necessidade de conhecimento da tributação desta área, por este motivo este trabalho vem com o intuito de contribuir ao meio científico com pesquisas realizadas no tema.

As dificuldades encontradas vão desde o fato da virtualidade do ambiente em que se realizam os negócios até a discussão no que se refere ao fato gerador do tributo, a localização do servidor, a classificação jurídica dos bens digitais, a documentação resultante desta

permuta, ao lucro obtido no exterior, a 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 tem na literatura entre autores como: Adélmo da Silva Emerenciano, Maria Eugênciã R. Finkelstein, Rosa M. Abreu Barros, Daniela de Andrade Braghetta, que contribuíram para elaboração do presente trabalho. 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 sensualidade do produto físico.

## **1.5 Metodologia**

A monografia a ser desenvolvida será elaborada 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”. Gil citado por Menezes e Silva (2000, p. 20) reforça o conceito de pesquisa dizendo:

a pesquisa tem um caráter pragmático, é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

Sob o ponto de vista técnico esta pesquisa se classifica em bibliográfica que segundo Gil (1991, p. 48), “é desenvolvida a partir de 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 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”. Ressalta também que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Quanto aos objetivos esta pesquisa é dita exploratória, visa 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 ocorrem sobre o tema abordado.

### **1.5.1 Limitações da pesquisa**

O presente trabalho apresenta limitações, principalmente, por ser o tema em estudo recente no meio científico. Portanto, um dos obstáculos encontrados foi à escassa quantidade de material bibliográfico específico. Tem-se também como limitação a legislação em questão abordada até 30/06/2005. Os tributos neste trabalho são abordados em relação ao consumo, mais especificamente o ICMS e o ISSQN. E ainda satisfaz a este trabalho a análise do critério material da regra-matriz de incidência dos impostos em questão. Por fim vale destacar que a base das reflexões para este trabalho está evidenciada na literatura consultada, isto é, se baseia na literatura apresentada.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo tem por objetivo expor a base teórica necessária ao desenvolvimento da pesquisa. Desse modo serão apresentados fundamentos teóricos sobre a Internet, o comércio eletrônico, e aspectos tributários básicos para embasar os trabalhos posteriormente.

### 2.1 A Internet

A Internet que se conhece hoje deu seus primeiros passos por volta dos anos 50, e superou muitos de seus objetivos iniciais.

Segundo Gouvêa (1997, p. 36), a Internet que surgiu nos Estados Unidos por volta de 1969, tinha como objetivo interligar computadores militares para troca de informações confidenciais. Esta tarefa foi desenvolvida pelo Departamento de Defesa norte-americano em um projeto denominado "*Advanced Research Projects Agency - ARPA*" que deu origem a rede precursora da Internet, denominada "*ARPANET*" (*Advanced Research Projects Agency Network*) que foi a progenitora da atual Internet.

Já Castells (2003, p. 82) aponta que a verdadeira origem da Internet remonta ao final dos anos 50, precisamente quando os russos lançaram o primeiro satélite *Sputnik*, com o objetivo de liderar a corrida pelo domínio do espaço. Este fato provocou um alerta na cúpula militar norte americana, sentindo que estavam perdendo a corrida pela posse do espaço começaram a patrocinar intensamente uma série de projetos tecnológicos, com o intuito, de assumir a liderança neste setor.

Os primeiros registros de interações sociais que poderiam ser realizadas através de redes foi uma série de memorandos escritos por *Licklider*, do *MIT - Massachusetts Institute of Technology*, em agosto de 1962. *Licklider* previa que “vários computadores interconectados globalmente, pelo meio dos quais todos poderiam acessar dados e programas de qualquer local rapidamente”. No âmbito, o conceito foi muito parecido com a Internet de hoje. Em setembro de 1969, na *UCLA – University of California At Los Angeles*, o primeiro servidor de computador foi conectado. No mesmo ano, quatro servidores estavam conectados na ARPANET e, mesmo naquela época, os trabalhos se concentravam tanto na rede em si como no estudo das possíveis aplicações da rede. Esta tradição continua até hoje. (PEREIRA, 2005)

Computadores foram rapidamente adicionados à ARPANET nos anos que se seguiram. Em dezembro de 1971, o *Network Working Group (NWG)*, concluiu o primeiro protocolo servidor a servidor da ARPANET, chamado *Network Control Protocol (NCP)*. Foi também em 1972 que o correio eletrônico foi introduzido. Em março de 1972, *Ray Tomlinson*, escreveu o *software* básico de *e-mail* com as funções de "enviar" e "ler", motivado pela necessidade dos desenvolvedores da ARPANET de ter um fácil mecanismo de coordenação. Este foi o prenúncio do tipo de atividade que vemos hoje na *WWW (World Wide Web)*, ou seja, o enorme crescimento de todos os tipos de aplicações e utilitários agregados pessoa-a-pessoa. (PEREIRA, 2005)

Vale lembrar que o desenvolvimento da Internet nas décadas de 50 a 70 teve como protagonistas principais os pesquisadores da comunidade acadêmica, que trabalhando em conjunto criaram uma dinâmica própria que os tornava independentes e os aproximava de um ideal tecnológico distanciando-os dos objetivos bélicos. *Castells* (2003, p. 86) afirma que “tais profissionais eram cruzados tecnológicos convencidos de que estavam mudando o mundo, como afinal o fizeram”.

Conforme Emerenciano (2003, p. 33), a ARPANET cresceu lentamente durante os anos 70, sendo utilizada em princípio somente por militares e alguns membros da comunidade acadêmica. Gradativamente seu acesso foi liberado para a comunidade em geral.

Segundo o mesmo autor, no início dos anos 80 com a adoção dos protocolos TCP/IP - Protocolo de Controle de Transmissão surge à Internet que conhecemos hoje. 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 medida ocorreu a popularização da Internet por todo o mundo, assim, aumentando também o fluxo de informações.

Lima Neto (2004) 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 Ágora da Grécia Antiga.

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 nascimento da Internet independe dos militares, este fato teria ocorrido de qualquer maneira.

A entrada do século XXI foi um momento de força na Internet. Grandes empresas da era virtual nasceram de pequenas idéias, tais como: *MSN-Hotmail*, *Google*, *Yahoo* e *Amazon*; estas contabilizaram lucros incomparáveis. Ao mesmo tempo surgiram grandes fusões de empresas, como a reunião dos grupos *América On Line* (AOL) e *Time-Warner*. (*E-COMMERCE*, 2005)

Empresas, serviços, políticos, ONGs (organizações não governamentais) e tantos outros puseram-se no universo on-line, transformando-se em um espelho da vida comum. O

---

<sup>1</sup> nome dado à Internet

dinheiro começou a ser canalizado para *sites*, produtos e serviços da rede. O *e-commerce* surgiu como um novo canal de vendas. (*E-COMMERCE*, 2005)

As ações das empresas pontocom e de alta tecnologia subiram extraordinariamente, e devido a este fenômeno foi criada uma nova bolsa de valores, especialmente para o ramo: a *Nasdaq*. (*E-COMMERCE*, 2005)

Para melhor explicar a natureza da Internet, se faz necessário, adentrarmos em seu conceito.

### **2.1.1 O conceito de Internet**

A palavra Internet é proveniente da expressão *internetwork* (comunicação entre redes). Uma maneira de visualizar a Internet é imaginá-la como uma teia que interliga várias redes. (MARTINS, 2003). Segundo Ferreira (1995), os meios de ligação dos computadores desta rede são variados, indo desde rádio, linhas telefônicas, linhas digitais, satélite, até fibras-ópticas.

Finkelstein (2004, p. 35) define Internet como "um conjunto de incomparáveis redes de computadores que servem a milhões de pessoas em todo o mundo".

Já para o Dicionário de informática (2001, p. 223), "Internet, rede remota internacional de ampla área geográfica que proporciona transferência de arquivos e dados, bem como funções de correio eletrônico, ..., compras virtuais e outros, para milhões de usuários no mundo todo".

Finalizando, para Sawaya (1999, p. 241):

Internet - maior rede de computadores do mundo, que se caracteriza pela forma descentralizada em que atua. Oferece serviços de comunicação de dados, como

acesso remoto, transferência de arquivos, correio eletrônico, a WWW e grupos de discussão.

Muitas pessoas acreditam que Internet e *Web* erroneamente são sinônimos, segundo Ferreira (1995), *Web* é uma “abreviatura para designar o “*World-Wide-Web*” ... “que significa uma gigantesca base de dados distribuída acessível de uma forma muito atraente e intuitiva”.

Vês-se a necessidade, perante o que foi apresentado, de conhecer o funcionamento da Internet.

### 2.1.2 O funcionamento da Internet

A Internet é formada por milhões de lugares conhecidos como *sites*, que em português significa sítios. Para Sawaya (2003, p. 432), *site* significa a localização de um endereço na Internet. Existem *sites* de universidades, empresas, órgãos do governo e até os pessoais. As informações estão ligadas entre si. Quando um *site* é acessado, encontra-se uma página inicial, que é sua *home page*, seguida de muitas outras páginas interligadas. Estas ligações são conhecidas como *hiperlinks*. Estes por sua vez, não ocorrem somente dentro de um *site*; podem ligar também computadores, empresas entre outros.

Existe a possibilidade de transferência de dados de um computador para outro, esta é feita por meio de *download*. Segundo Sawaya (2003, p. 146), *download* significa “transferir da origem; descarregar, baixar”. Conforme a autora, nas comunicações, é o processo de transferir uma cópia de um arquivo de um computador para outro por meio de um *modem* ou de uma rede.

Esta transmissão de arquivos se dá em forma de dados. Dados, conforme Keen (1996, p.97), "são números, palavras, desenhos, imagens e voz armazenados pelo

computador"... "Historicamente, o termo vem sendo usado por profissionais de sistemas de informações para denotar o conteúdo alfabético e numérico dos arquivos e banco de dados magnéticos". Diga-se que dado seja a informação crua, é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação. Enquanto informação, segundo o mesmo autor, "é o dado trabalhado".

### **2.1.3 A Internet no Brasil**

Um dos responsáveis pioneiro pelo progresso inicial das redes no Brasil foi o Prof. Oscar Sala da Universidade de São Paulo. Ele fez chegar ao Brasil a rede Bitnet em finais de 1988, conectando a FAPESP (Fundação de Amparo e Pesquisa de São Paulo) ao *Fermilab* (laboratório de Física de Altas Energias de Chicago), nos EUA, através de uma linha da Embratel. (SIMON, 1997)

Então o Brasil passou a integrar-se e a usufruir dos benefícios da Internet, segundo Finkelstein (2004, p. 41), a partir de 1988, graças à iniciativa da comunidade acadêmica. Esta, como visto, coube a Fundação de Amparo à Pesquisa de São Paulo (FAPESP).

O CNPq – Conselho Nacional de Pesquisa se interessou pelas redes computacionais a partir de julho de 1989, quando foi lançada a Rede Nacional de Pesquisas, RNP, na feira da SUCESU (Associação de Usuários de Informática e Telecomunicações), sem estrutura física própria na época. O “*backbone*” (Espinha dorsal de uma rede, geralmente uma infra-estrutura de alta velocidade que interliga várias redes) nacional da RNP começou a ser instalado em 1991. Até agosto de 1996 a ligação da RNP ao exterior era feita através das linhas mantidas

pela FAPESP; nesta data a RNP obteve uma linha própria que ligava o Distrito Federal aos EUA. (SIMON, 1997)

No ano de 1995, o Governo Federal, estabeleceu-se o Comitê Gestor da rede Internet no Brasil, com a atribuição de coordenar e incentivar a implantação desta rede no País. Paralelamente a RNP (Rede Nacional de Pesquisas) decidiu tornar-se uma rede mista que além do tráfego acadêmico carregava também tráfego comercial. Assim, ela passou a constituir a espinha dorsal da rede Internet no Brasil. Até hoje, o “*backbone*” feito pela RNP é o único de alcance nacional no País. Ele foi e continua sendo instrumental para o acentuado progresso da Internet no Brasil. (HISTÓRIA, 2005)

Foi publicada em maio de 1995, uma portaria conjunta com o Ministério das Comunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia, que criou a figura do provedor de acesso privado, liberando a operação comercial da Rede no Brasil. (HISTÓRIA, 2005)

Segundo Martins (2003), a Internet no Brasil possui cerca de 10 milhões de usuários domiciliares, o Brasil é o país mais importante na América Latina em números de internautas, potencial de crescimento em números de usuários, vendas *on line* e novos investimentos de empresas de tecnologia.

Na Tabela 1 são apresentados pelo *eCommerceOrg* sobre a quantidade de pessoas conectadas a Internet no Brasil.

**Tabela 1:** Quantidade de pessoas conectadas a Internet no Brasil

Data da Pesquisa	População Total IBGE	Internautas (milhões)	% da População Brasileira	Nº. de Meses (base=jan./96)	Crescimento Acumulado (base=jul./97)	Fontes de pesquisa Internautas
2004/jan.	178,4	20,05	11,5%	95	1.686%	<i>Nielsen NetRatings</i>
2003/jan.	176,0	14,32	8,1%	83	1.143%	<i>Nielsen NetRatings</i>

2002/ago.	175,0	13,98	7,9%	78	1.115%	Nielsen NetRatings
2001/set.	172,3	12,04	7,0%	67	947%	Nielsen NetRatings
2000/nov.	169,7	9,84	5,8%	59	756%	Nielsen NetRatings
1999/dez.	166,4	6,79	7,1%	48	490%	Computer Ind. Almanac
1998/dez.	163,2	2,35	1,4%	36	104%	IDC
1997/dez.	160,1	1,30	0,8%	24	13%	Brazilian ISC
1997/jul.	160,1	1,15	0,7%	18	-	Brazilian ISC

**Fonte:** [www.e-commerce.org.br/STATUS.htm](http://www.e-commerce.org.br/STATUS.htm).

Nota-se um aumento fenomenal na quantidade de pessoas conectadas a Internet no Brasil nos últimos seis anos. Um aumento de exatamente 1.686%, que não se pode deixar despercebido nos últimos seis anos.

Juntamente com o aumento de internautas, também ocorre o aumento do comércio no meio eletrônico, o chamado *e-commerce*.

## 2.2 O Comércio eletrônico (*e-commerce*)

Antes de adentrar-se na questão do Comércio Eletrônico é fundamental definir-se o que vem a ser comércio.

Uma definição do termo “comércio” encontrado no Dicionário Houaiss 2005, verbis:

atividade que consiste em trocar, vender ou comprar produtos, mercadorias, valores etc.; troca de produtos por outros produtos, ou de produtos e serviços por valores, ou de valores por outros valores, visando, num sistema de mercados, ao lucro.

Já para Diniz (1991, v. 1, p. 656), sob a ótica jurídica da palavra: “Comércio: Direito Comercial. Soma de atos de comércio praticados habitualmente, fazendo intermediação entre produtos e consumidor, com a intenção de obter lucro, e facilitando a circulação de riquezas”.

Com o advento da Internet, um dos setores alvo de mudanças foi o comércio, eis que surge uma nova forma de 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 comércio realizado através de computadores, cujo principal meio é a Internet.

A rede mundial de computadores (Internet) tem sido largamente utilizada para realização de negócios, esta 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 que o mais comum deles são:

- (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.

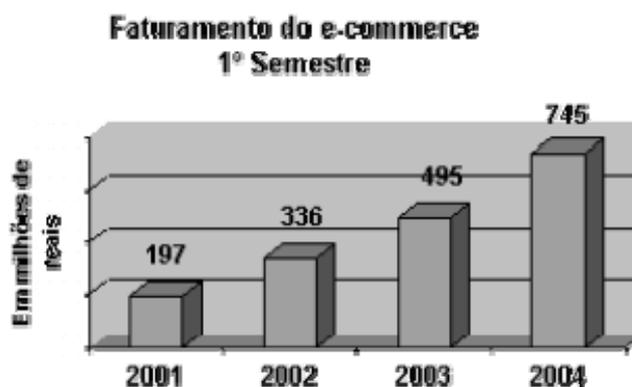
Já para Bruno (1998, p. 284), “o comércio eletrônico nada mais é do que uma modalidade de compra e venda à distância, consistente na aquisição de bens e/ou serviços, através de equipamentos eletrônicos de tratamento e armazenamento de dados, nos quais são transmitidas e recebidas informações”

Segundo Maristella Basso (2000, p.30), “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 pararam de crescer no Brasil, conforme atestam os números do primeiro semestre publicados recentemente pela empresa *eBit2* (2005, *apud eCommerceOrg*, 2005). Um dos principais destaques do *e-commerce* é o seu faturamento, que não para de crescer. O montante faturado no *e-commerce* em 2004 foi de R\$ 745 milhões, nada menos que 50% acima do valor faturado no primeiro semestre do ano de 2003. É bom frisar que estamos falando do *e-commerce* puro, que não considera vendas de automóveis, leilões, passagens aéreas. Trata-se de milhares de lojas virtuais vendendo roupas, bebidas, remédios, livros, CDs, eletrodomésticos, entre outros. É um excelente faturamento tendo em vista, o pouco tempo de existência do *e-commerce* e mais importante que o número em si é a tendência constante de crescimento que pode ser visualizada claramente pelas Figuras 1, 2 e 3 abaixo:

**Figura 1:** Faturamento do *e-commerce*



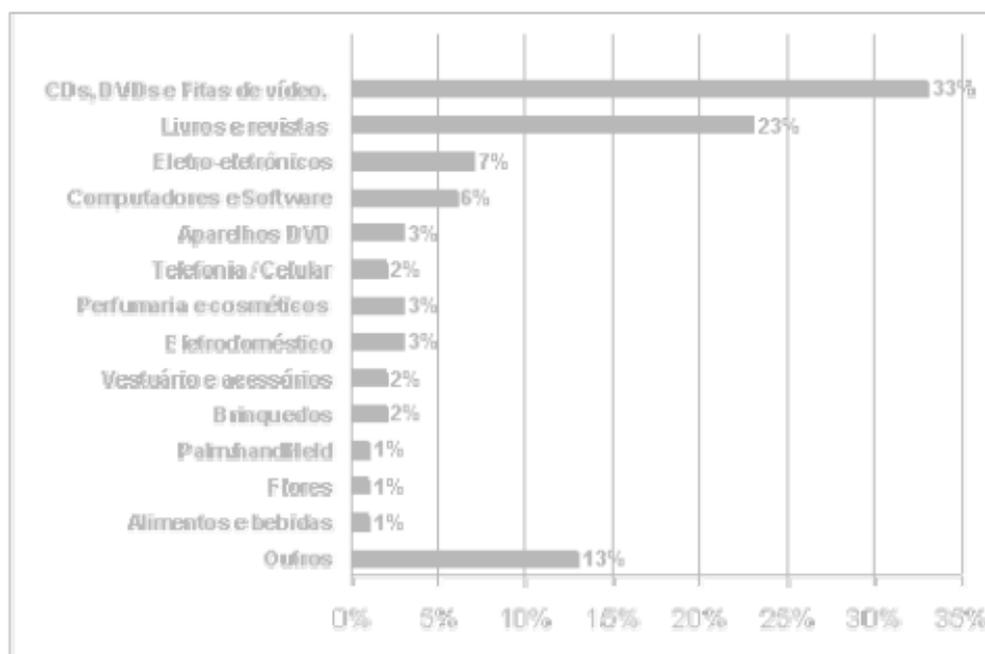
**Fonte:** [www.e-commerce.org.br/STATUS.htm](http://www.e-commerce.org.br/STATUS.htm).

---

**Figura 2:** Faturamento anual e variações do *e-commerce*

ANO	FATURAMENTO ANUAL	Variação
2004	R\$ 1.750 milhões	47,0%
2003	R\$ 1.180 milhões	38,9%
2002	R\$ 850 milhões	-

**Fonte:** [www.e-commerce.org.br/STATUS.htm](http://www.e-commerce.org.br/STATUS.htm).

**Figura 3:** Produtos mais vendidos em 12/2003

**Fonte:** [www.e-commerce.org.br/STATUS.htm](http://www.e-commerce.org.br/STATUS.htm).

Neste último gráfico, vê-se que são muitos os segmentos que fazem parte do comércio eletrônico. E a busca por integrar-se neste setor acirra a concorrência de mercado. Mais e mais empresas buscam um lugar nesta explosão comercial devido às inúmeras vantagens que este comércio proporciona.

Maia Filho (2001, p.60) aponta as principais vantagens pela 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 provocaram 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 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 você como 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, 2005)

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, 2005)

As lojas virtuais colocam a disposição de seus clientes vários tipos de pagamento. Tradicionalmente, os meios mais conhecidos e utilizados são: o boleto bancário e o cartão de crédito. (FELIPINE, 2005)

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 onde o pedido e o envio dos bens incorpóreos é feito 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.

## **2.3 Tributos**

Este segmento vem a esclarecer aspectos tributários básicos para fornecer apoio a um posterior aprofundamento da tributação dos bens digitais.

### **2.3.1 Conceito, espécies e classificações do tributo**

A definição de tributo pode ser feita, através da transcrição do artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº. 5.172/66):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato lícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para um melhor entendimento desta definição de tributo, Oliveira (2003, p.21), a decompõe nas seguintes características:

- “prestação pecuniária”: no sentido que o tributo deve ser pago em moeda corrente;
- “compulsória”: a obrigação existe independente da vontade do contribuinte;
- “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”: os tributos são expressos em moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores, tais como Ufir, ONT, entre outros;
- “que não constitua sanção de ato ilícito”: o tributo é obrigatório, mas sua cobrança não significa uma penalidade pelo descumprimento da lei;
- “instituída em lei”: a obrigação do pagamento do tributo se dá perante uma norma jurídica com força de lei estabelecida para esta obrigação;
- “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”: a lei estabelece os passos a serem seguidos para cobrança do tributo.

Fabretti (1996, p. 115) resume o conceito de tributo dizendo que é um pagamento compulsório, geralmente em moeda, forma normal de extinção tributária.

No que se refere às espécies de tributos o artigo 5º do Código Tributário Nacional – prescreve que: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Os impostos segundo Oliveira (2003, p. 22), são os que decorrem de uma situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte; as taxas estão vinculadas à utilização por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis; e as contribuições de melhoria são cobradas quando os contribuintes usufruem dos benefícios trazidos por obras públicas.

No que se refere à impostos o Artigo 16 do CTN diz: “Impostos é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa aos contribuintes”. Interpreta Pêgas (2003, p. 14), “o imposto é de competência privativa, atribuída pela Constituição Federal, ou seja, é de competência exclusiva da União dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

A definição de taxa encontra-se no Artigo 77 da CTN: “as taxas (...) têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço

público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição”. Seu parágrafo único, completa: “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador, idênticos ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Segundo Pegas (2003, p.16), “poder de polícia” é usado no sentido de disciplinar e impor limites, por parte da administração pública. Para Cassone (1999, p. 75), taxa é um tributo exigível em razão do exercício de poder ou pela utilização dos serviços públicos prestados ao contribuinte.

Tratando-se da contribuição de melhoria, Cassone (1999, p.76) decorre que: “é o tributo decorrente de obra pública”. A contribuição de melhoria esta voltada para o custeio da obra pública, em relação ao estado.

Pêgas (2003, p. 17) também aborda as contribuições sociais, que representam segundo ele uma quarta espécie de tributo. Fabretti (1996, p. 118), escreve: “Analisando-se a relação custo benefício para o contribuinte, verifica-se que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, ou seja, é um tributo misto de imposto e taxa”.

Na classificação jurídica dos tributos o critério adotado baseia-se no direito positivo, que segundo Ataliba (1969, p.133), explica seu entendimento nestes termos:

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei. A partir do desenho legal dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito. Assim, deve ignorar propositalmente a função financeira, a finalidade política, econômica ou administrativa do tributo; deve ater-se exclusivamente aos aspectos formais da lei.

Os tributos, quanto a sua hipótese de incidência no aspecto material, consistem em uma ação estatal ou não, os primeiros classificados como vinculado ao estado e os últimos como não-vinculado ao estado. Vejamos a seguir o tratamento da matéria em questão, segundo Rosa Júnior(1997, p. 200):

...tributo vinculado é aquele cuja obrigação tem por hipótese de incidência uma situação dependente de uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (taxas e contribuições de melhoria, segundo o art. 145, II e III da CF e arts. 77 e 81 do CTN). ...tributo não-vinculado é aquele cuja obrigação tem por hipótese de

incidência uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (impostos – CF, art. 145, I, e CTN, art. 16).

Por outro lado Pêgas (2003, p. 15) sugere outra forma de classificação dos tributos, esta conforme sua incidência sobre a renda, o patrimônio e o consumo.

O tributo sobre a renda é aquele cobrado sobre o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos. Nesta categoria encontramos a contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda. O tributo sobre o patrimônio são aqueles cobrados sobre o patrimônio de pessoas jurídicas e físicas. Os principais são: o IPTU, o IPVA, O ITBI e o ITR. Sobre o consumo são os tributos que incidem sobre a cadeia produtiva. Enquadram-se o IPI, o ICMS, o PIS, o ISSQN e a COFINS. (PÊGAS, 2003)

No que se refere à competência tributária, os tributos podem ser estabelecidos pela União, pelos Estados e Distrito Federal e pelos Municípios.

### **2.3.2 Competência tributária**

É sempre bom lembrar que a Constituição Federal não cria tributos, ela outorga.

A constituição federal em vigor distribui, entre os diversos níveis de governo, a competência de estabelecer os tributos, vejamos o Quadro 1 a seguir:

**Quadro 1:** Competência tributária

ARTIGO	COMPETÊNCIA
Art. 153	Compete à União instruir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - rendas e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas.
Art. 155	Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.
Art. 156	Compete aos Municípios instruir impostos sobre: I - propriedades predial e territorial urbana; II - transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, ressalvadas as exceções legais; III – serviços de qualquer natureza.

**Fonte:** Elaborado pela autora com base na Constituição Federal

A competência é uma forma de poder jurídico, uma capacidade estabelecida de criar normas jurídicas por meio de acordos com certos enunciados. (FERRAZ JÚNIOR, 1990)

### 2.3.3 Elementos fundamentais dos tributos

Há elementos que são fundamentais aos tributos, entre eles destaca-se: a obrigação tributária e o fato gerador do tributo.

#### a) *Obrigação tributária*

No direito, conforme Marcial (2000, p. 210), o vocabulário “obrigação”, é sinônimo de “relação jurídica”, esta relação representa o vínculo abstrato pelo qual uma pessoa – sujeito ativo – fica investida do direito subjetivo de exigir cumprimento de uma prestação de outra pessoa – sujeito passivo, sobre a qual recai o dever jurídico correspondente. Simplificando Carnelutti (1955, p.184) afirma que: "A noção mais ampla e singela de relação jurídica é de uma relação constituída pelo direito, entre dois sujeitos, com referencia a um objeto.”

Ainda Oliveira (2003, p. 26) afirma que: “nasce uma obrigação quando, por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa (credor) pode exigir de outra (devedor) uma prestação (objeto), em razão de uma prévia determinação legal ou de manifestação de vontade”.

Assim afirma o mesmo autor, que obrigação tributária é a relação de Direito Público no qual o Estado é o sujeito ativo e pode exigir do contribuinte, que é o sujeito passivo, uma prestação, objeto, nos termos da lei. Carnelutti (1955, p.184), reforça lembrando que o sujeito ativo será o Estado ou alguém no seu lugar.

Rosa Jr. (1997, p. 457) destaca que o sujeito passivo pode ser tanto uma pessoa física quanto uma jurídica, obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária, esta pessoa é denominada contribuinte ou responsável.

O objeto, segundo Oliveira (2003, p. 27), representa as obrigações que o sujeito passivo deve cumprir, segundo a lei. As prestações, em sua fundamentalidade consistem em:

pagamento do valor em dinheiro referente ao tributo devido ou a multas impostas por não-atendimento à determinação legal (obrigação principal) ou cumprimento de formalidades complementares (obrigação acessória), temos como exemplo da última, a escrituração de livros fiscais, as declarações de rendimentos, entre outros.

As obrigações tributárias são de duas espécies: obrigação principal e obrigação tributária acessória.

A obrigação principal tem sempre um conteúdo patrimonial e seu objetivo é o pagamento do tributo ou de uma multa. O § 1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional assim a define:

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Assim, a ocorrência do fato gerador dá origem à obrigação tributária principal, a qual se extingue por qualquer uma das causas de extinção do crédito tributário elencadas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Já obrigação tributária acessória refere-se a deveres administrativos, destinando-se a assegurar o controle e o cumprimento da obrigação principal, ela é definida pelo § 2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

#### **b) *Fato gerador***

O fato gerador do tributo vem a ser o que gera a obrigação de pagar o tributo, este deve estar definido por lei. Segundo Rosa Jr. (1997, p. 461), o Código Tributário Nacional adotou a designação “fato gerador” para caracterizar a situação de fato ou situação jurídica que, ocorrendo, dispõe a incidência do tributo.

Contudo, Ataliba (2004, p. 47) adotou a expressão hipótese de incidência para significar a expressão genérica e abstrata da situação feita pela lei, reservando fato imponible para o fato efetivamente ocorrido.

Segundo Ataliba (2004, p. 45), a incidência:

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subvenção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.

Segundo o mesmo autor (2004, p. 49), a norma tributária tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento. Por exemplo, ocorrido o fato “João recebeu honorários”, incide o mandamento “quem receber honorários pagará 10% ao Estado”.

A Hipótese de incidência como conceito legal, conforme Ataliba (2004, p. 58):

A Hipótese de incidência, é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica contida na lei, de um fato (é o espelho de fato, a imagem conceitual de um fato, é o seu desenho).

Já fato imponible, conforme o mesmo autor (2004, p. 66):

A Hipótese de incidência é descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua Hipótese de incidência, a ela associando o mandamento “pague”.

Torres (1997, p.91) afirma que “o CTN e a maior parte da doutrina brasileira empregam a expressão ‘fato gerador’ para designar assim a situação abstrata definida em lei como a sua ocorrência no plano concreto”.

A partir do momento em que ocorre o fato gerador do tributo surge a obrigação de tributar.

### **3 A TRIBUTAÇÃO DE BENS DIGITAIS**

Esse capítulo tem como objetivo apresentar a classificação de bens e sua conceituação, para logo em seguida entrar no regime jurídico aplicável aos bens digitais no Brasil. E por fim um comparativo entre o ICMS e o ISSQN e a tributação dos bens digitais.

#### **3.1 A classificação de bens e sua conceituação**

O classificar pode ser visto como dar nome as 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, 1967)

As classificações variam conforme os objetivos e interesses daquele que às classifica. Conforme Emerenciano (2004, 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 o das coisas incorpóreas, tendo como premissa a possibilidade de serem ou não tocadas. (GAIUS, 1967)

Diniz (1991, v.1, p. 390) busca conceituar bem o diferenciando 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.

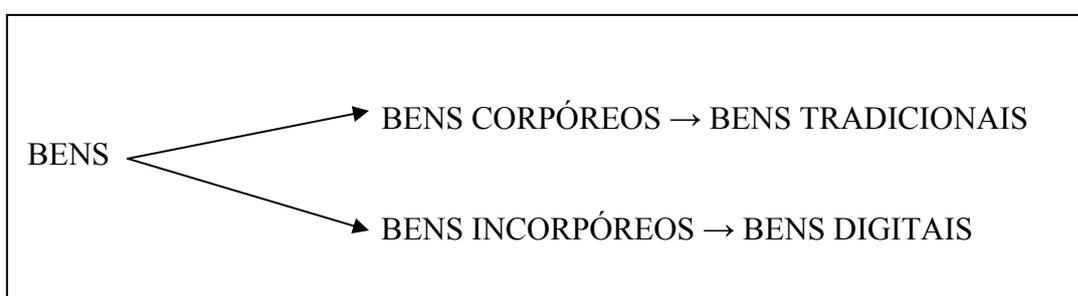
Já para Soibelman (1973, v. 1, p. 120), "há autores que reservam a palavra coisa apenas para os bens materiais, mas a maioria usa indiferentemente bens ou coisas". Assim define o autor "bem" como "tudo que tem valor econômico, coisas e direitos. Valores materiais e imateriais. Corpóreos e incorpóreos".

Os bens, segundo De Sá (1995, p. 57), podem ser divididos em bens corpóreas e bens 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 se dividem em corpóreos ou incorpóreos. Dentro dos incorpóreos podemos, devido às suas características, incluir os “bens digitais”. Vê-se esta divisão na Figura 4.



**Figura 4:** Divisão de bens

**Fonte:** Elaborado pela autora.

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 conjuntos organizados de instruções, na forma de linguagem de alto 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 assemelhados 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 esse papel, podemos 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)

Em sua natureza como bem digital tanto o livro eletrônico, quanto a música eletrônica são compostos por uma seqüência de *bits*. (EMERENCIANO, 2003)

Conforme Keen (1996, p. 36), *Bit* é a unidade fundamental de codificação para informações digitais. É a única informação que os computadores são capazes de armazenar. O conjunto de oito *bits*, denominados *bytes*, representam caracteres, como “w”, “j”, “5” ou “#”. Qualquer forma de informação – voz, texto, gráficos, fotos e imagens – pode ser reduzida a combinações de *bits* e armazenada em computador ou transmitida por linhas de telecomunicações. Quando todas estas informações são codificadas em *bits*, o sistema telefônico ou similar, se transforma num veículo de transporte.

### 3.2 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; preceitua-se os art. 1º e 2º desta lei, ao dispor:

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 e para fins determinados.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observando o disposto nesta lei.

§ 1º Não se aplicam ao programa de computador às disposições relativas aos direitos morais, ressalvando, a qualquer tempo, o direito do autor de reivindicar a paternidade do programa de computador e o direito do autor de opor-se a alterações não-autorizadas, quando estas impliquem em deformação, mutilação ou outra modificação do programa de computador que prejudique a sua honra ou a sua reputação.

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 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.

A expressão “logiciário”, sugerido por Vieira Manso, sinônimo de “programa de computador”, é uma expressão em português que equivale a *software* e designa o conjunto de instruções indispensáveis ao tratamento eletrônico de informações. (COELHO, 2002)

Os direitos autorais mais utilizados na Internet são: músicas, textos, filmes (áudio visual), *software*, base de dados, *websites* (desenho gráfico). (SIMENSEN, 2003)

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.

Acrescentando o parágrafo primeiro: “§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação 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)

Para compreender o direito de reprodução, importante na análise empreendida sobre os bens digitais, a disposição do art. 5º, inciso VI, da Lei nº. 9.610/98 que estabelece:

Artigo 5º Para efeitos de Lei, considera-se:

VI – reprodução – a cópia de um ou vários exemplares de obra literária, artística, científica ou de fonograma, de qualquer forma tangível, incluindo qualquer armazenamento permanente ou temporário por meios eletrônicos ou qualquer outro meio de fixação que venha a ser desenvolvido;

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

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

Vês-se a seguir o esclarecimento de qual imposto recai sobre a operação mercantil dos bens digitais.

### **3.3 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:

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

II- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

Lei Complementar é aquela que complementa a constituição, e deve estar prevista na mesma. Isso quer dizer que a Constituição Federal declara, expressamente, que tal ou qual matéria de ser regulada por Lei Complementar. (COTRIM, 2000)

Conforme artigo 146º, da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pela sociedades cooperativas.

Sobre Lei Complementar Pêgas (2003, p13) discorre:

Cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes.

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 que dispões 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” 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.

Vê-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”.

Sobre o mesmo tema Ataliba (1981, p. 111) discorre: “circular significa, para o Direito, mudar de titular. Se um bem ou mercadoria muda de titular, circula, para efeitos jurídicos. Convencionou-se designar por titularidade de uma mercadoria à circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica)”.

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 à necessidade de conceituar-se mercadoria. Carvalho (2001, p. 204), 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.”

O termo “mercadoria”, segundo Guimarães (1978, p. 55, *apud* Emerenciano, 2003, p. 157), pretende indicar os bens objetos de mercancia, caracterizados pela finalidade de serem comercializados com o intuito de lucro.

Vejamos a seguir a definição de Mercadoria, conforme Diniz (1991, v. 1, p. 256):

Mercadoria. 1. Coisa que serve de objeto à compra e venda mercantil. 2. Aquilo que se compra para revender. 3. Conjunto de bens apropriáveis, que são objeto de comércio ou circulação econômica, abrangendo os gêneros (produtos da terra), as fazendas ou efeitos (coisas carregadas a bordo para trocar ou vender).

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, de 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. Sendo que, 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, temos 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.

### **3.4 O ISSQN e os bens digitais**

O ISSQN é um imposto sobre serviços de qualquer natureza cuja competência é municipal. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza foi introduzido no sistema tributário nacional pela Emenda 18/1967 à Constituição de 1946, tendo sido mantido pelas Constituições posteriores. (BRACHETTA, 2003)

A Lei Maior<sup>3</sup> de 1988 impõe a presença do tributo em voga com os seguintes dizeres, sendo esta 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.

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

---

<sup>3</sup> Nome dado a Constituição Federal

Em sua incumbência o legislador complementar, ao motivo de dar entrada à missão em aberta, editou a Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003, que vigora até o 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, 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 à 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 consumaram, 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)

No que se refere à incidência do ISSQN, Emerenciano (2003, p. 170) discorre que:

O elemento essencial da hipótese é a prestação de serviços. Compreende um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de “fazer”. Nestas obrigações, o objeto consiste em um ato ou serviço do devedor. Diferenciando-se do dar ou entregar alguma coisa, estando a diferença em verificar se o dar ou entregar é ou não consequência do fazer.

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 é a 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, vê-se:

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:

- I. da denominação dada ao serviço prestado;
- II. da existência de estabelecimento fixo;
- III. do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas ao prestador dos serviços;
- IV. 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 tem-se 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 serem tributados como serviços foi a solução encontrada pela legislação brasileira perante “o novo”, que é o surgimento destes bens.. A necessidade de um legislação específica e pertinente é incontestável.

#### 4 CONCLUSÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

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 cinco 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 que, evidentemente, seria 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 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. Sendo que, os conceitos

base do ICMS, operação circulação e mercadoria, somente compreendidos de forma combinada, permitem identificar o negócio jurídico sujeito ao ICMS.

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 no tema, 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.

## REFERÊNCIA

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: revista dos tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. **Diretrizes gerais sobre o tema ICM**. Revista de Direito Tributário 19-20/7-19, São Paulo: RT, 1981.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

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/Lei%20Complementar%20n%BA%2087\\_96.htm](http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/diversos/Lei%20Complementar%20n%BA%2087_96.htm). Acesso em: 20 maio 2005.

BRASIL. **Lei nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Disponível em:  
<http://www.portaltributario.com.br/legislação/lc116.htm>. Acesso em: 13 maio 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 126**, de 21 de novembro de 2003. Disponível em:  
<http://www.leismunicipais.com.br/sc/florianopolis/>. Acesso em: 20 maio 2005.

BRASIL. **Lei nº. 556**, de 25 de junho de 1850. Código Comercial Nacional. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. **Lei nº. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. **Lei nº. 9.609**, de 19 de fevereiro de 1988. Disponível em:  
<http://www6.senado.gov.br/legislação/ListaPublicações.action?id=148430>. Acesso em: 21 maio 2005.

BRASIL. **Lei nº. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Novo código civil. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei nº. 9.610**, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em: <<http://watson.fapesp.br/nuplitec/leis/leidirau.htm>> . Acesso em: 20 maio 2005.

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.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. **Tributação no comércio eletrônico: à luz da teoria comunicacional do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRUNO, Gilberto Marques. **As relações do *business-to-consumer* (B2C) no âmbito do *e-commerce***. Disponível em: <<http://www.jus.com.br>>. Acesso em: 05 maio 2002.

CARNELUTTI, Francesco. **Teoria general del derecho**. Trad. F. X.Ossed. Madrid, Revista de Derecho Privado, 1955.

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.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003. V. 1.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

COSTA, Alcides Jose. **ICMS na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COTRIM, Gilberto Vieira. **Direito e legislação: introdução ao direito**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

**DICIONÁRIO de informática e realidade virtual**. Tradução de Antonio Carlos Santos e Regina Borges de Araújo. São Paulo: Melhoramentos, 2001.

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

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**. 8 ed. Aum. E atual. São Paulo: Saraiva, 1991. V. 1

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. 4 v.

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

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FELIPINI, Dailton. **Meio de pagamentos nas lojas virtuais**. Disponível em: <[http://www.e-commerce.org.br/artigos/meios\\_de\\_%20pagamento\\_nas\\_lojas\\_virtuais...](http://www.e-commerce.org.br/artigos/meios_de_%20pagamento_nas_lojas_virtuais...)>. Acesso em: 03 abril 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Competência municipal**. Revista de Direito Tributário. São Paulo, V.14, n. 54, out./dez. 1990.

FERREIRA, Antônio Miguel Caetano. **Dicionário do “internetês”**. Disponível em: <[http://www.public.iastate.edu/~pedro/pt\\_all/pt\\_internet.html](http://www.public.iastate.edu/~pedro/pt_all/pt_internet.html)>. Acesso em: 02 dezembro 2004.

FILHO, Breno da S. Maia. **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.

FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. **Aspectos jurídicos do comércio eletrônico**. São Paulo: Thomson Iob, 2004.

GAIUS. **Institutiones**. Tradução de: Alfredo di Pietro. La Plata: Ediciones Libreria Jurídica. Sem ano de publicação.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

GOVÊA, S.M.P. **O direito na era digital**. Rio de Janeiro: Mauad, 1997.

HOUAISS. **Dicionário eletrônico da língua portuguesa**, 1.0.

**HISTÓRIA das redes no Brasil**. Disponível em:

<http://www.ime.usp.br/~is/abc/abc/node18.html>. Acesso em: 05 março 2005.

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

KEEN, Peter G. W. **Guia gerencial para a tecnologia da informação**. Tradução de Fernando Barcellos Ximenes. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LIMA NETO, José M. **Aspectos jurídicos do documento eletrônico**. Disponível em: <http://www.ljus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1780>. Acesso em : 14 setembro 2004.

**LOJAS, Virtuais**. Disponível em: <[http://www.e-commerce.org.br/Lojas\\_vituais.htm](http://www.e-commerce.org.br/Lojas_vituais.htm)>. Acesso em: 3 abril 2005.

MARCIAL, Eduardo; JARDIM, Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 4. ed.. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARTINS, Alessandro. **A relação da internet como o comércio eletrônico no Brasil e no mundo e os próximos acontecimentos**. Disponível em:

[www.lockabit.coppe.ufrj.br/downloads/academicos/sis\\_ca.pdf](http://www.lockabit.coppe.ufrj.br/downloads/academicos/sis_ca.pdf). Acesso em: 10 março 2005.

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.

OLIVEIRA, Luiz Martins de, et al. **Manual de contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2003.

PEREIRA, Aisa. **História da internet**. Disponível em: <<http://www.aisa.com.br/história.html>>. Acesso em: 8 maio 2005.

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.

ROSA JR, Luiz E. F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SAWAYA, Maria Regina. **Dicionário de informática & internet**. 3. ed. São Paulo: Nobel, 1999.

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.

SIMON, Imre. **História das redes no Brasil**. Disponível em: <http://www.ime.usp.br/~is/abc/abc/node25.html>. Acesso em: 15 maio 2005.

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

TÔRRES, H. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 1997.