E-COMMERCE[1]

Evasão Fiscal no Comércio Eletrônico

Ary Sacramento Hayne[2]

Crizanto José Bicalho[3]

Katia Maria Dacach Machado Fráguas[4]

Pedro Olinto Carvalho Pereira[5]

Orientador: Prof. Milton Sampaio [6]

Resumo

A evolução da tecnologia da informação fomenta o comércio eletrônico que envolve um movimento crescente de recursos financeiros. Portanto, o comércio eletrônico, como uma modalidade nova de comércio, representa um desafio novo para as Administrações Fiscais que precisam se adaptar a esta situação nova com o desenvolvimento de alternativas que garantam a fiscalização e os tributos.

Palavra-chave: E-Commerce, comércio eletrônico, internet, tributação, evasão fiscal.

Abstract

The evolution of the technology of the information foments the electronic trade that it involves a growing movement of financial resources. Therefore, the electronic trade, as a new modality of trade, represents a new challenge for the Fiscal Administrations that need to adapt yourself to this new situation with the development of alternatives that guarantee the fiscalization and the tributes.

Key-word: *E-Commerce, electronic trade, internet, taxation, fiscal escape.*

As relações comerciais confundem-se com a própria história das relações humanas, e sua expansão está diretamente ligada aos processos de desenvolvimento promovidos pelas sociedades, particularmente os tecnológicos. O Comércio

---

[1] Artigo científico entregue como avaliação parcial do curso de Pós Graduação em Auditoria Fisco-Contábil como avaliação parcial da disciplina Metodologia da Pesquisa.

[2] Graduado em Administração de Empresas pela UFBA, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ahayne@sefaz.ba.gov.br.

[3] Graduado em Engenharia Civil, pela UFBA, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cbicalho@sefaz.ba.gov.br.

[4] Graduado em Economia pela UCSAL, com pos graduação em Administração Publica, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, kfraguas@sefaz.ba.gov.br.

[5] Graduado em Administração de Empresas pela FACS, Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ppereira@sefaz.ba.gov.br.

[6] Mestre em Informação Estratégica pela Universidade Federal da Bahia – UFBA, Especialista em Administração pela Universidade Salvador – UNIFACS, Graduado em Engenharia Mecânica pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Professor de cursos de Extensão, Graduação e Pós-graduação na Universidade Salvador – UNIFACS, Faculdade de Tecnologia Empresarial - FTE e de Graduação nas Faculdades Jorge Amado, Consultor nas áreas de gestão estratégica, gestão do conhecimento, inteligência competitiva, Membro consultivo da EngenAr - empresa júnior de Engenharias e Arquitetura da UNIFACS, miltonsampaio@aol.com.

(considerado dentro do conceito de troca, de compra e venda de bens, serviços e valores) é uma atividade intrínseca à natureza humana, porque através dela as pessoas obtêm a satisfação de suas necessidades e desejos. A estreita ligação entre o desenvolvimento tecnológico e a forma de realizar a arte do comércio é uma realidade. Com isto, se vê surgir o comércio eletrônico, ou seja, a utilização de recursos de eletrônica (como computação e telecomunicações) para a prática desta atividade humana. Segundo Albertin comércio eletrônico é “a realização de toda cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio de aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio; os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infra-estrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo”. Como este conceito é muito abrangente, pode-se restringi-lo considerando-se como comércio eletrônico exclusivamente as operações comerciais realizadas tendo como base a rede mundial de comunicações, isto é a *Internet* - que foi criada para fins de proteção militar - mas que acabou servindo muito mais como um sustentáculo para a globalização da economia e realização de negócios.

As transações eletrônicas não são um fenômeno recente, já fazem parte do cotidiano das pessoas há muito tempo, seja através de telefone, fax, *machine-machine*, mas para efeito do presente estudo o termo *e-commerce* ou comércio eletrônico será utilizado para definir as operações via *internet*. Assim, dentro deste conceito estrito, as transações eletrônicas nestes últimos cinco anos têm crescido sobremaneira. A praticidade, agilidade, redução de custos de produção e de vendas, crescimento da oferta e competitividade são alguns dos fatores que incrementam e alavancam a "nova economia" no Brasil e no mundo. As projeções sobre o crescimento desta atividade ainda são imprecisas, é algo que cresce a cada dia, aqui no Brasil, conforme dados da *e-consulting* e da *camara-e.net*, o indicador VOL (que é calculado é calculado a partir do faturamento dos principais representantes do Varejo on-line no Brasil em cada um dos segmentos analisados – automóveis, bens de consumo e turismo) aponta um montante na ordem de 5,2 bilhões de reais em 2003, com uma evolução media na casa de 23,7%, em relação ao ano anterior.Mas em se tratando de algo em expansão, portanto de caráter flutuante, torna-se difícil determinar seu fluxo real. (Disponível em <http// www.camara-e.net).

Essa imprecisão do montante negociado na rede mundial, a inexistência de uma legislação específica que regulamente a matéria e a falta de profissionais preparados para lidar com esta nova realidade constituem um grande desafio para o Fisco, nas suas atribuições de fiscalizar e arrecadar tributos.

Face às percepções acima descritas, surge a seguinte questão: Como fiscalizar as empresas do *e-commerce* e garantir a arrecadação dos tributos devidos ao Estado? O objetivo geral deste trabalho é analisar o *e-commerce* dentro do aspecto tributário, e as alternativas de controles fiscais e, dentro de uma óptica fisco-administrativa estadual, verificar a viabilidade de medidas que propiciem um gerenciamento fiscal sobre o comércio eletrônico, apontando ações que embasem decisões quanto à sua fiscalização.

Faz-se mister este estudo, pois como diz Ferreira (2002), "... essa chamada "nova economia" tende a crescer muito, a ponto de requerer fiscalização estatal, afinal, são novas formas de relacionamento que vão surgindo e que o Direito precisa regular

...". Tal é a magnitude deste novo setor, que se faz urgente que Estado se adapte a essa nova perspectiva, a fim de que, dentro de um caráter monitorador, não venha a perder vultosas somas de recursos necessários à sua atividade precípua, que é o bem-estar social.

O objeto de estudo desta pesquisa é o *e-commerce* no que diz respeito à sua estrutura, legislação, controles e evasão fiscal.

Quanto ao objetivo da metodologia. Segundo Gil (2002, p.40), quanto aos seus objetivos, uma pesquisa pode ser classificada em três grupos: exploratória, descritiva, e explicativa. Esta pesquisa pretende ser do tipo exploratória, pois como afirma o autor: "... tem como objetivo proporcionar mais familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias descobertas de instituições ...". (Gil, 2002, p.42)

Quanto ao delineamento da pesquisa. Do ponto de vista conceitual e operativo, serão utilizados levantamentos documentais acerca do objeto a ser investigado, com a finalidade de proporcionar os fundamentos teóricos necessários ao estudo. A pesquisa caracteriza-se como um estudo analítico do fenômeno investigado, envolvendo a documentação indireta, que compreende a pesquisa em *sites* da *internet*, livros, periódicos e as mais diversas publicações. Dentro deste aspecto, esta pesquisa terá também um cunho bibliográfico, pois ainda segundo Gil (2002, p.44): "... é desenvolvida com base em material já elaborado. constituído principalmente de livros e artigos científicos ..." e "... torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço".

É indiscutível que o comércio eletrônico traz maior dificuldade na coleta de informações por parte das administrações tributárias. Ao coletar informações, as autoridades tributárias dependem em alto grau de terceiras partes independentes, como os varejistas, que possuem pouco interesse em ajudar outras empresas a evadir impostos, e podem, dessa forma, ser uma valiosa fonte de dados imparciais. No Brasil, por exemplo, os varejistas são responsáveis pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS, o IVA estadual). Esses "intermediários" tendem a diminuir com o desenvolvimento do *e-commerce*.

Do ponto de vista da tributação das transações comerciais via *Internet*, podemos definir dois grandes blocos de preocupação, representados pela tributação sobre o consumo e pela tributação sobre a renda. O nosso trabalho enfoca especialmente a tributação sobre o consumo, que tem uma ligação estreita com o ICMS, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

Tributação do Consumo

Com respeito à aplicação dos impostos sobre o consumo, podemos mencionar como principais dificuldades colocadas pelo fenômeno do comércio eletrônico: a localização do fato gerador, a distinção entre transferência de bem intangível e prestação de serviços, a identificação e localização dos sujeitos intervenientes na

transação e, a supressão ou redução, em alguns casos, dos intermediários na cadeia de comercialização. Sendo assim, o *e-commerce* dificulta a determinação da jurisdição na qual se consumirá o produto comercializado.

Em matéria de tributação indireta, as distintas jurisdições fiscais tributam o produto no “País” ou “Estado” de destino ou de origem da mercadoria.

É de vital importância definir adequadamente onde se considera prestado o serviço e onde este é consumido, pois a tributação variará em um ou outro caso.

Neste ponto, resulta necessário definir adequadamente o conceito de estabelecimento permanente, dado que, caso se considere que a página *web* instalada em um servidor constitui um estabelecimento estável, no caso em que se encontre localizado no mesmo “Estado” do proprietário, então, não existiriam dúvidas de que se encontra sujeito à tributação por tratar-se de uma transação realizada inteiramente dentro das suas fronteiras.

A identificação do sujeito passivo é fundamental para a tributação da transação econômica. O Código Tributário Nacional (art. 121) define o sujeito passivo como "a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária".

A problemática da identificação do sujeito passivo se vê incrementada com a redução ou supressão de intermediários na cadeia de comercialização aos quais, na maioria dos casos, a administração fiscal costuma designar o caráter de agentes de retenção ou de prestação de informações.

Feitas essas considerações, dividiremos a análise da tributação sobre o consumo em transações de produtos físicos e vendas *on-line* de produtos virtuais.

Comércio de Produtos Tangíveis

Se a venda ocorre por meio do *e-commerce* e a entrega é física, os tributos de circulação de mercadoria e outros aplicáveis incidirão da mesma forma que os tributos sobre os produtos que são entregues por uma empresa não virtual.

No caso do comércio eletrônico internacional, incide no embarque ou desembarque dos produtos físicos objeto das transações virtuais a mesma regulamentação tributária do comércio exterior tradicional; no comércio eletrônico doméstico, aplicam-se os procedimentos convencionais da tributação sobre valor agregado ou sobre varejo, com o vendedor assumindo a figura de contribuinte responsável (de direito) e com a obrigatoriedade do trânsito do bem ou mercadoria ser acompanhado do respectivo documento fiscal.

A tributação, nesse caso, seguiria os procedimentos já estabelecidos, visto que o *e-commerce* é apenas um espaço empresarial para a administração de negócios que funciona como meio para o alcance do mesmo fim a que se propõem às empresas com instalações físicas no País, ou seja, a transação de mercadorias e serviços. Como qualquer outro comerciante, o negociante e o comprador virtual vão pagar os mesmos tributos e aproveitar-se-á a legislação existente para este tipo de transação.

Mesmo havendo a circulação física do produto, no entanto, o fato de a transação ser efetuada via *internet* dificulta o controle da documentação fiscal que deve acompanhar a mercadoria, visto que os produtos são geralmente remetidos diretamente ao domicílio do consumidor por meio da rede de correios.

Um problema já surgido no Brasil, nas vendas *on-line*, é o da origem e destino da mercadoria, quando a transação é interestadual. No Brasil, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços é tributado parte na origem e parte no destino. Empresas automobilísticas implementaram a venda direta ao consumidor via *internet*. Com isso, quando de vendas interestaduais, o fato gerador do ICMS estava ocorrendo somente na origem, levando prejuízos aos “Estados” consumidores e vantagens aos “Estados” produtores de veículos. Diante dessa situação, os governos estaduais reuniram-se no CONFAZ (Conselho de Administração Fazendária) e acordaram repartir a base de cálculo do ICMS em 55% para o estado de origem (o estado produtor) e 45% para o estado de destino (o estado consumidor), quando da realização de vendas interestaduais diretas ao consumidor via *Internet*.

Comércio de Produtos Intangíveis

Tecidas as considerações acerca da tributação de produtos físicos transacionados via comércio eletrônico, é de se salientar que a grande dificuldade fica por conta da tributação dos produtos e serviços genuinamente virtuais, principalmente os que se configuram como prestação de serviços (*download* ou execução de programas, músicas e filmes; prestação de consultorias e treinamentos; disponibilização de diversões e jogos virtuais, etc.). Isso porque nas transações de comércio eletrônico direto torna-se difícil estabelecer a natureza intrínseca da operação e os direitos e produtos que se transmitem, dado que se verifica uma desmaterialização do objeto, via digitalização.

Nesse caso, é preciso considerar duas situações: o "*business-to-business*" (B2B) e o "*busines-to-consumer*" (B2C).

Para o B2B, teoricamente, o serviço adquirido pela empresa representa um insumo e, assim, o valor pago por ele representaria um valor agregado na produção e comporia o custo dos produtos "físicos" produzidos pela empresa que se sujeitarão à tributação normal sobre o consumo, seja ela do tipo valor agregado ou sobre consumo final. A questão em aberto seria como fiscalizar o volume de insumos adquiridos pela empresa, como apurar o volume de comércio entre empresas.

Quanto ao B2C, as operações possuem um outro caráter, pois se trata de produtos e serviços destinados ao consumo final, não retornando ao processo produtivo. A tributação dos bens digitalizáveis é de difícil fiscalização, sendo o maior desafio a ser enfrentado pelas administrações tributárias, devido à dificuldade do fisco enxergar a ocorrência da transação.

Muitos produtos que são atualmente tangíveis e, portanto, relativamente fáceis de tributar, podem tornar-se virtuais. Música já pode ser enviada ao consumidor via

internet. Livros podem adotar essa forma no futuro. Tributar mercadorias digitais é o grande desafio que devem enfrentar as administrações tributárias.

Outras Experiências Quanto ao Comércio Eletrônico

Existem experiências já em andamento em outros países, especialmente nos Estados Unidos, que têm como princípio básico de sua economia que as políticas governamentais devem ser auto-reguláveis, tanto quanto possível, evitando as tentativas de controlar o desenvolvimento industrial e tecnológico, baseado na premissa de que o comércio geralmente cria concorrência e eleva o padrão de vida. Devido à complexidade do assunto e à impossibilidade de previsão exata do desenvolvimento do setor, o governo americano deixa a tarefa de regulação para o setor privado e para o mercado. Defendem, ainda, que, como não existem fronteiras naturais para o "ciberespaço", o desenvolvimento de políticas e soluções deve ser, tanto quanto possível, um esforço mundial. A infra-estrutura institucional norte-americana desenvolvida até o momento, tem como objetivo proporcionar garantia de endereçamento individual, assinaturas digitais, proteção à privacidade e tratamento das implicações tarifárias do comércio eletrônico. Há também em andamento uma proposta de se credenciar os "sites" que se prestam a fazer o comércio eletrônico, de forma tal que um determinado usuário do serviço, ao requisitar um determinado produto ou serviço neste "site" específico, disponibilize automaticamente o extrato desta operação também para o fisco das várias esferas do governo, com suas repercussões características. Portanto, sugerimos aguardar as soluções já em desenvolvimento em outras comunidades econômicas para, de maneira mais acertada e mais econômica, podermos aproveitar tal experiência para implantação no âmbito de nossa realidade.

A Tributação Frente ao Comércio Eletrônico

O crescimento incontestável do comércio eletrônico propicia a realização das mais diversas operações com conteúdo econômico, que agregam valor no processo de circulação de bens e prestação de serviços, não mais atrelado necessariamente às características físicas das coisas. Tais características pressupõem a tributação mediante impostos.

Contudo, a realidade virtual pressupõe que qualquer pessoa, física ou jurídica, em qualquer parte do mundo, pode acessar um *site* e através dele realizar as mais diversas operações que envolvam tanto bens quanto prestação de serviços. A partir daí, não se pode afirmar categoricamente quem é o consumidor, qual o local da transação, onde está estabelecido o fornecedor, qual o país (ou países) envolvido, qual a legislação incidente, se a operação realizada envolveu ou não uma mercadoria ou um serviço. Enfim, todos os conceitos necessários para verificarmos a incidência ou não de determinado tributo, com essa nova economia tornam-se inócuos.

Cabe aqui, então, perguntar: a legislação brasileira existente está preparada para captar a capacidade contributiva manifestada através desses novos meios? Quais as

principais dificuldades envolvidas? Os conceitos tradicionais de mercadoria, serviço, local, estabelecimento, são adequados para viabilizar a ação do Fisco? Como se dará a fiscalização? Como os demais países estão enfrentando essa nova realidade? Qual a implicação para a soberania do Estado?

Não temos a pretensão de dar uma solução a tais perguntas, até mesmo porque o assunto é por demais complexo e envolve o estudo de novas concepções e teorias, muito provavelmente não em nível de cada país, individualmente, mas possivelmente em blocos. Também não cremos que se possam propor soluções segmentadas, mas discutir a nova economia à luz de um novo Direito, que englobe não só os avanços da nova tecnologia, mas o fenômeno da globalização com todas as suas implicações. Nossa proposta consiste apenas em expor aspectos da legislação interna vigente, confrontando-os com o novo paradigma e adicionando elementos à discussão já existente. BARASUOL, Eliana Mara Soares. Incidência do ICMS no comércio eletrônico. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 64, abr. 2003.

A Legislação Brasileira e o Comércio Eletrônico

Tanto no Brasil como em outros países, a legislação não tem acompanhado o ritmo crescente do desenvolvimento tecnológico, principalmente se considerarmos o impacto que as tecnologias da informação têm provocado na sociedade globalizada.

A legislação brasileira, no que tange à transmissão e registro de informação, é inadequada e ultrapassada porque não contempla o comércio eletrônico. Inclusive os projetos de lei em discussão na Câmara dos Deputados não contemplam o *e-commerce*. A legislação existente, em alguns casos, impõe restrições, ao exigir a necessidade de documentos "escritos" ou "assinados" ou ainda a apresentação de originais para certos atos jurídicos, ignorando ou até mesmo negando efeito jurídico, validade e eficácia à informação apenas porque esta se encontra na forma eletrônica. O Brasil, por exemplo, já responde por 88% do comércio eletrônico da América Latina, com o maior número de varejistas *on-line* cadastrados (307), seguido pelo México (com 50), e com vendas *on-line* em torno de US$ 160 milhões por ano, em toda a América Latina.

No Brasil, a *Internet* surgiu em 1995, com a publicação da Norma Nº 4 do Ministério das Comunicações, que regula o uso de meios da rede pública de telecomunicações para o provimento e utilização de serviços de conexão à *Internet*. Trata-se, portanto, de atividade mais recente que o Código de Defesa do Consumidor (1990) e bem mais atual que o Código Comercial (1850). Essa Norma conceitua *Internet* como "nome genérico que designa o conjunto de redes, ou meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores". Esse conceito evidencia a idéia de meio de comunicação, como o telefone e fax.(Eliana Mara Soares Barasual, em Incidência do ICMS no Comércio Eletrônico). BARASUOL, Eliana Mara Soares. Incidência do ICMS no comércio eletrônico. Jus Navigandi, Teresina, a. 7, n. 64, abr. 2003.

Considerações Finais

O comércio eletrônico, pela novidade e complexidade embutidas, é assunto que desperta grande interesse e, também, muitas discussões, notadamente no campo jurídico. Fruto da tecnologia advinda com a *Internet*, o comércio eletrônico é atividade bastante recente que não comporta tratamento simplista e fracionado, mas deve ser vista conjunturalmente, ou seja, como um elemento importante da chamada "nova economia" e, à luz dos desdobramentos do fenômeno da globalização.

Ao tratarmos especificamente a tributação do comércio eletrônico, no que se refere à incidência do ICMS, esbarramos nas inúmeras possibilidades de transações, nem todas ainda devidamente identificadas, e à total ausência de legislação adequada a tema tão novo. Transações comerciais que possuíam uma moldura e conceitos bastante definidos, repentinamente adquiriram caráter internacional, onde as fronteiras são cada vez mais tênues, trazendo questionamentos importantes principalmente para os Estados.

O ICMS, sendo tributo indireto de âmbito estadual, que recai sobre o consumo, possui caráter normativo nacional fixado pela constituição e que encontra regulamentação em Lei Complementar, cuja supremacia deve ser obedecida. Analisando-se a legislação brasileira pertinente ao ICMS, concluímos que a mesma não está totalmente adequada para captar a capacidade contributiva manifestada através desse novo meio de comércio. Os conceitos clássicos definidos pela legislação como, por exemplo, os de mercadoria, serviço, local e estabelecimento são deficientes porque comportam inúmeras interpretações, muito embora alguns sejam abrangentes o suficiente para a incidência do imposto em questão.

Contudo, entendemos que alguns equívocos estão sendo cometidos pelo Judiciário, como, por exemplo, no caso do enquadramento do *software*. Os conceitos de mercadoria e serviço são relevantes para dirimir a controvérsia existente sobre a natureza jurídica do mesmo e, pelo estudo feito, concluímos que nesse caso específico, indiscutivelmente trata-se de mercadoria. Ao adquirimos um *software* em um estabelecimento físico qualquer, pagamos pelo conteúdo inserido em um meio físico (CD ou disquete) e sobre esse produto (mercadoria) vendido é que incide o imposto. Portanto, ao comprarmos esse mesmo *software* em um *site* e incorporá-lo ao nosso computador via *download* e não mais por um meio físico, estamos realizando exatamente a mesma transação abrangida pela materialidade da competência tributária do ICMS. Nesse sentido, entendemos um grande equívoco a distinção entre *software* de prateleira e próprio.

Ainda, a questão de poder ou não considerarmos o *site* como estabelecimento, é assunto que comporta as mais diversas interpretações. Entendemos que, dependendo do tipo de atividade nele realizada, sem dúvida alguma poderão ser assim considerados. O problema maior é adequar a legislação de modo a que esta contemple todas as composições possíveis.

Assunto dos mais polêmicos e que também divide a doutrina, é a discussão travada quanto à incidência de ICMS ou ISS no serviço de provedores de acesso à *Internet*. De todas as posições estudadas, concluímos que a mais coerente é a tese sustentada por Marco Aurélio Greco, considerando esse um serviço de

comunicação, passível, portanto, de incidência do atual ICMS, elidindo toda a discussão sobre a pertinência ou não do ISS.

Verificamos ainda que o Brasil não está muito afastado dos demais países no que concerne à legislação sobre o comércio eletrônico, de forma geral, mas encontra-se bastante atrasado no que se refere ao aspecto tributário. Os projetos de lei em tramitação no Congresso não tratam dessas questões. Muito embora o governo federal acompanhe a posição adotada pela OCDE, buscando utilizar os tributos já existentes no que for possível - e no caso dos provedores de acesso, entendemos ser possível o enquadramento - fica evidente a insuficiência da legislação atual, haja vista as inúmeras ações ajuizadas contra os Fiscos Estaduais e a polêmica sobre qualquer assunto que envolva comércio eletrônico. Pensamos que o melhor caminho seja não o de simples adequação das normas existentes, mas a criação de uma lei específica, em forma de micro-sistema, que contemple todos os aspectos do comércio eletrônico, detalhadamente, adaptada aos princípios tributários constitucionais, e com regras comerciais compatíveis a essa nova economia. Talvez seja viável a inserção da disciplina tributária no Projeto de Lei 1589/99, já em tramitação e que é o mais abrangente.

Entendemos, ainda, que tal proposta deva passar necessariamente pela tão falada e pouco desejada reforma tributária, de modo a adequar definições, nomenclaturas e demais requisitos relacionados à matéria, aproveitando impostos já existentes ou propostas em criação nos demais países, com o objetivo de tornar o sistema mais simples, proporcionando ao contribuinte entender o que paga, para quem paga e para onde vão os recursos arrecadados. Manter as transações eletrônicas subordinadas a várias instruções normativas, envolvendo jurisprudências as mais diversas, contribui para a incerteza jurídica, elevação de custos e retardamento de investimentos no setor. A uniformização dos princípios legais que estruturarão essa nova modalidade de comércio só contribuirá para o desenvolvimento do *e-commerce*, além de fazer do Brasil um modelo do comércio eletrônico.

Finalmente, não poderíamos deixar de mencionar a tese defendida pelos EUA, de não tributar o *e-commerce* pelos próximos cinco anos. Cremos que se trata muito mais de estratégia empresarial, na forma de subsídios disfarçados e ocupação do mercado, do que propriamente preocupação em desenvolver o comércio eletrônico no resto do mundo. Não somos contra os incentivos fiscais; o que não podemos aceitar é a transformação dos mesmos em benefícios que privilegiam apenas os grandes conglomerados, em detrimento das pequenas e médias empresas. Aliás, estratégia é algo que deveria preocupar o governo brasileiro quando busca a inserção do país na economia globalizada. O posicionamento brasileiro nos foros internacionais deveria ser consistente com a viabilização e defesa do setor industrial, através do incentivo à geração de empregos, já que os ganhos de produtividade resultantes da introdução dos métodos de comércio eletrônico são em parte devidos a reduções dos postos de trabalho.

Nesse sentido, entendemos que tributar linearmente o comércio eletrônico com alíquotas elevadas não trará benefício algum, principalmente para as empresas que estão iniciando nessa área. BORDIN, em artigo publicado na Rede, faz esclarecedora preleção sobre o que chama de "subversão dos ideais tributários", informando que o ICMS cobrado pelos Estados está concentrado nos chamados produtos e serviços seletivos, como cigarros, bebidas, comunicações, energia e

combustíveis. No Rio Grande do Sul, por exemplo, o ICMS concentra 53% da arrecadação. Refere que a experiência internacional demonstra que o IVA é imposto predominantemente neutro e de maior potencial financeiro, enquanto que os impostos seletivos são apenas complementares a ele. Conclui dizendo que existe "concentração em demasia da principal receita estadual em poucos produtos e em poucos contribuintes, pondo em risco o financiamento do setor público. Ademais, como manda a boa técnica dos tributos sobre o valor agregado, a base do imposto deve ser a mais ampla possível".

Enquanto prevalecer o princípio da legalidade objetiva, a tributação das operações comerciais virtuais é pretensão que aguardará uma solução legislativa e outra tecnológica que permita a fiscalização dos negócios eletrônicos. Primeiro, porque os documentos virtuais são indícios insuficientes para deduzir uma obrigação tributária e não há lei que obrigue os contribuintes a apresentá-los ao Fisco. Ainda que fossem presunções satisfatórias, a atividade de fiscalização das administrações tributárias, cujos limites estão previstos em legislação ordinária, não pode desrespeitar garantias constitucionais como o direito ao sigilo, à intimidade e à privacidade. No Brasil, órgãos governamentais vêm adotando recursos eletrônicos buscando incrementar a prestação de serviços e a cobrança de tributos, através da informatização de dados e da criação de *sites* públicos. Porém, desconhecida, ainda, tecnologia eficiente para sua atividade fiscalizatória.

Verificamos, por último, que o Brasil exerce forte atração econômica em relação às grandes empresas de informática e serviços afins, pelo tamanho e potencialidade do mercado. Contudo, os dados sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico no país ainda são incipientes, principalmente pela pouca participação dos órgãos que congregam o empresariado. Também o desenvolvimento do *e-commerce* resume-se, na sua quase totalidade, em propiciar um novo meio para o comércio tradicional, longe ainda de constituir-se em um mercado de massas.

Referências

BORDIN, Luís Carlos Vitali. *Subvertendo os ideais tributários*. URL:www.sintafrs.org.br/fatogerador/fg21/fg artigo.htm

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. 207p

FERREIRA, Ivette; BAPTISTA, Luiz Olavo. *Novas fronteiras do direito na era digital.* Saraiva, 2002.

PECK, Patrícia. *Direito Digital*. Saraiva, 2003.

SALDAN, Eliane; CUNHA, Ellen Cristina. *Evasão fiscal através do e-commerce*. 2001

SWENSSON, Walter Cruz; Neto, Renato Swensson. *Direito e Internet*. Themis-Livraria e Editora, 2001.

TAIAR JR., Álvaro; POTELA, Durval; BLANCHET, Richard. *e-commerce: aspectos legais e tributários.*