

# COMÉRCIO ELETRÔNICO

## A Tributação do Comércio Eletrônico pela Internet\*

Euziane Gouveia da Silva\*\*

Ismenia Majdalani Damasceno\*\*\*

Zilmar da Silva Vieira\*\*\*\*

Orientador: Prof. MSc Milton Correia Sampaio Filho\*\*\*\*\*

### Resumo

*O desenvolvimento recente do comércio eletrônico colocou em xeque o sistema tradicional de administração tributária. Com o incremento do comércio eletrônico através da Internet – ou do ciberespaço – surgiram novas atividades econômicas, gerando controvérsia quanto à tributação pelo ICMS nas aquisições de mercadorias, principalmente as virtuais, bens e serviços, pois a legislação atual não está adequada para regular os novos fatos econômicos com feição eletrônica ou virtual, principalmente em relação aos conceitos tradicionais de mercadorias, de bens corpóreos e incorpóreos, conflitantes com o Código Comercial.*

**Palavras-Chave:** Comércio eletrônico, Internet, tributação, mercadorias virtuais, impostos.

A rede mundial de computadores (Internet), a princípio, foi criada com interesses bélicos. Tinha o objetivo de atender a propósitos militares como instrumento estratégico para a sobrevivência do Estado moderno na hipótese de catástrofe global em decorrência de conflitos armados.

Embora as primeiras aplicações civis da Internet tenham sido acadêmicas, a partir da década de 80, especialmente nos anos 90, a Internet experimentou um crescimento extraordinário. Passou a ser utilizada em diversos campos: educacionais, profissionais, comerciais, culturais etc..

---

\* Artigo elaborado como requisito parcial à obtenção do grau de Especialista em Auditoria Fiscal e Contábil.

\*\* Pós-graduanda em Auditoria Fiscal e Contábil II pela Universidade Salvador – UNIFACS, Graduada em Engenharia Civil pela Universidade Federal da Bahia – UFBA, Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ.

\*\*\* Pós-graduanda em Auditoria Fiscal e Contábil II pela Universidade Salvador – UNIFACS, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Católica de Salvador - UCSAL, Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ.

\*\*\*\* Pós-graduanda em Auditoria Fiscal e Contábil II pela Universidade Salvador – UNIFACS, Graduada em Engenharia Civil pela Universidade Federal da Bahia – UFBA e em Administração de Empresas pela Universidade Católica - UCSAL, Auditora Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia – SEFAZ.

\*\*\*\*\* 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 da Universidade Salvador, 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

O desenvolvimento das tecnologias de informação e de transmissão de dados e a criação da Internet são considerados um divisor de águas do processo de globalização da economia. O consumidor, portanto, passou a ser o alvo do varejo dinâmico do mundo virtual.

Nesse novo contexto, surge, como grande inovação no mundo econômico, o fenômeno que determina a mudança das formas convencionais de comércio: o “comércio eletrônico”. Essa inovação propiciou a realização de operações comerciais sem a definição exata do local de origem e destino, o que colocou, em xeque, o sistema tradicional de administração tributária.

Com o desenvolvimento do "comércio eletrônico", surgiram novas atividades econômicas, gerando controvérsia quanto à ocorrência ou não do fato gerador do ICMS nas aquisições de mercadorias, bens e serviços. Tais novidades acarretaram mudanças no mundo jurídico, sobretudo no que se refere à área tributária uma vez que a legislação atual não ampara os novos fatos econômicos com feição eletrônica ou virtual, principalmente em relação aos conceitos tradicionais de mercadorias, de bens corpóreos e incorpóreos, contrariando o Código Comercial.

Conceitos arraigados, como domicílio fiscal e estabelecimento permanente, competência e jurisdição tributária, dentre outros, estão sendo reconsiderados à luz do comércio eletrônico. A universalização do mundo sem papel implica a desmaterialização das transações e dos documentos fiscais e exige uma revolução tributária que terá de ser operacionalizada de forma globalizada.

A discussão sobre esse novo mundo eletrônico e, especificamente, sobre o comércio eletrônico é de fundamental importância para as Administrações Tributárias, que necessitam elaborar um novo sistema tributário que garanta eficácia e efetividade à sua ação de controle, fiscalização e cobrança de tributos. Reduz-se, assim, a evasão fiscal provocada pelo desenvolvimento do comércio eletrônico.

Nesse artigo, daremos ênfase aos aspectos tributários envolvidos na prática dessa nova modalidade de negócios: o comércio eletrônico, especificamente quanto ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Diante da opção do objeto de estudo desprezaram-se outros aspectos – como questões sobre propriedade intelectual e direitos autorais, ou sobre proteção ao consumidor e privacidade nas transações – relacionados com o tema.

### **Tributação do Comércio Eletrônico**

É essencial a definição de alguns conceitos para melhor entendimento da problemática da tributação do comércio eletrônico. Cabe salientar que Internet é um meio de comunicação tal como o rádio, o telefone e a televisão; já o comércio eletrônico que utiliza como meio preponderante a Internet, é a operação mercantil realizada através de computadores.

Não há uma definição formal para “comércio eletrônico”. Em sentido amplo, define-se como comércio eletrônico todos os negócios realizados via Internet, ou seja, inclui tanto a aquisição de bens e serviços entregues fora da rede como também os produtos digitais – *softwares*, informação, serviços de processamento de dados etc. - fornecidos dentro da própria rede.

Desta forma, o comércio eletrônico abrange duas modalidades fundamentais que influem na aplicação da tributação: a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou

indireto) e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto). Com a Internet, portanto, apareceram novos conceitos de comércio e serviços, onde os bens intangíveis apresentam grande relevância.

Na primeira modalidade, são comercializados bens tangíveis com venda efetuada através do contato entre fornecedor e consumidor por intermédio do comércio eletrônico com a entrega física através dos meios convencionais de transporte. Logo, os tributos aplicáveis incidirão da mesma forma que os tributos incidentes sobre os produtos comercializados por uma empresa não-virtual. Esta modalidade é sucessora direta de outras formas de comércio à distância, como compras por catálogo, fax, carta ou telemarketing, cujo fato gerador é a mera tradição da mercadoria física.

Na segunda, a comercialização e entrega ocorrem de forma digital, abrangendo bens ou serviços intangíveis. A operação é iniciada, desenvolvida e finalizada nos meios eletrônicos. Podemos citar como exemplo: *download* ou execução de programas, músicas e filmes; prestação de consultorias e treinamentos; disponibilização de diversões/jogos virtuais, etc.

Diante do que se observa, resta evidente que o comércio eletrônico de bens tangíveis não oferece maiores problemas para a tributação, pois trata-se de uma típica operação sujeita à incidência das normas tributárias tradicionais. Mesmo que envolvendo países diferentes, as questões de ordem tributária sobre comércio eletrônico já possuem tratamento jurídico adequado através dos tratados e acordos internacionais de bi-tributação.

Os problemas surgem com a comercialização de bens ou serviços intangíveis, principalmente, com relação aos conceitos tradicionais de mercadorias, de serviços e de estabelecimento comercial. A “mercadoria virtual”, ente não palpável, pode vir a ser aceita como objeto do comércio eletrônico para efeitos de tributação.

O sistema tributário brasileiro é calcado nos conceitos de mercadoria e serviço, que geram o ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

O conceito de mercadoria sempre esteve relacionado a bens móveis, corpóreos e tangíveis. Já o conceito clássico de serviço está associado a um trabalho realizado por alguém, seja um trabalho braçal ou mental, sempre fruto de uma atividade humana. Na área tributária, a noção de atividade é tão definida que se elaborou uma lista para tipificar as atividades enquadradas como serviço.

Cada vez mais, a noção de serviço vem sendo modificada para a noção de utilidade. Assim, as pessoas aceitam pagar pela utilidade que lhes é disponibilizada e não pelo tempo trabalhado ou serviço realizado. Atualmente, esta concepção está bem representada pelo comércio eletrônico realizado através da Internet, onde o foco do serviço está direcionado para o usuário, prevalecendo a quantidade de informações obtidas e o tempo gasto na pesquisa e não o serviço feito.

No Brasil não existe unanimidade quanto à tributação ou não na comercialização de bens ou serviços intangíveis. As medidas do legislativo, adotadas até o momento, revelam-se insuficientes para atribuir solidez às relações realizadas por meio da rede. É imprescindível, para a legalidade da tributação dessas transações, a edição de um conjunto de normas voltadas para a especificidade deste novo campo de atividades econômicas.

Diante das situações jurídicas surgidas com a comercialização de bens através da Internet, as transações efetuadas podem estar sujeitas à incidência de vários impostos tais como o

ICMS, o ISSQN, o imposto sobre importação, imposto sobre exportação, a renda auferida, e sobre os produtos industrializados.

Para um melhor entendimento, dar-se-á uma noção sobre o ICMS e o ISSQN. Esses são os impostos que mais geram discussões doutrinárias acerca da sua incidência, ou não, na comercialização de bens ou serviços intangíveis.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo legitimidade para cobrá-lo o Estado onde se dá a ocorrência do fato gerador, ou, em caso de importação, o Estado em que se localiza o estabelecimento do importador.

A partir da Carta Constitucional de 1988, o ICMS passou a gravar tanto a circulação de mercadoria (bens materiais corpóreos) quanto os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações (bens imateriais incorpóreos). Tem, como fato gerador, a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Conforme artigo 4º da Lei Complementar 87/96, contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que demonstre o intuito comercial, operações que envolvam circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, ainda, serviços de comunicação, mesmo que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Enquadram-se, também, como contribuintes do imposto, o responsável e o substituto tributário nos termos estabelecidos em lei.

Para incidência do ICMS é essencial que ocorra circulação de mercadorias e mudança de titularidade. Tem como base de cálculo o valor da operação ou prestação de serviço. Na ausência de indicação desses valores, a base de cálculo será o preço corrente da mercadoria ou similar no mercado atacadista no local da operação; e, com relação à prestação de serviço, o seu valor corrente no local da prestação.

Obedece ao princípio constitucional da não-cumulatividade, garantindo ao contribuinte o direito de compensação, o que equivale dizer que o imposto devido, em cada etapa do ciclo econômico, deve, obrigatoriamente, ser abatido na etapa seguinte. É um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

O ISSQN é um tributo de competência municipal, eminentemente fiscal, que incide sobre um bem econômico imaterial (serviços). Tem como fato gerador a prestação dos serviços constantes da Lista anexa ao Decreto Lei 406/68 e que não estejam na esfera de competência tributária dos Estados, realizados por empresa ou profissional autônomo, independentemente de ter ou não estabelecimento fixo. O prestador do serviço é o contribuinte do imposto recolhido sobre o preço do serviço realizado. Assim como o ICMS, o lançamento do ISSQN é feito por homologação.

A comercialização de produtos ou de prestação de serviços, por via exclusivamente digital, merece uma apurada análise a fim de se avaliar o tratamento que vem sendo dispensado com base na legislação tributária em vigor, principalmente em relação à tributação dos *softwares* e dos provedores de acesso.

Para compreender quais impostos incidem sobre o *software*, deve-se, inicialmente, conhecer qual a sua natureza jurídica.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.609/98, *software* é:

*“Art. 1º. 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 técnicas digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”.*

Da análise da definição, observa-se que o *software* constitui-se numa criação intelectual de um programa que, assim como um livro ou uma partitura, requer um suporte físico (disquete ou compact disc) para a disseminação das informações nele inseridas.

Essa definição contempla, além do chamado "*software* de prateleira", também o "*software* por encomenda". Não podemos aplicar, no entanto, este conceito ao "*software* virtual" por este não exigir qualquer suporte físico, ou seja, não ter qualquer exteriorização.

Diante das considerações iniciais, entendemos que o estudo da tributação do *software* exige a sua análise em três formas: o "*software* de prateleira", o "*software* por encomenda" e o "*software* virtual”.

Em virtude de sua complexidade e importância, este assunto tem sido alvo de calorosas discussões na comunidade jurídica. Diversas correntes doutrinárias vêm investigando a possibilidade de incidência tributária na comercialização desses *softwares* e, em havendo essa possibilidade, qual o imposto cabível.

Na tentativa de solucionar a questão, em 11 de dezembro de 1998, a 1.<sup>a</sup> Turma do Supremo Tribunal Federal – STF firmou entendimento no sentido de que as operações envolvendo a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, ou seja, envolvendo o "*software* de prateleira”, estas mercadorias devem ser consideradas como postas no comércio para aquisição de qualquer um indiscriminadamente, ficando sujeitas, por conseguinte, à incidência do ICMS de competência Estadual. Desta forma tentou-se atender aos anseios do maior número de consumidores possíveis.

Quando a operação mercantil envolver um *software*, que objetiva a realização de um serviço para um usuário em especial ("por encomenda"), o STF decidiu estar diante da hipótese de incidência do ISSQN.

Algumas empresas não corroboram com o entendimento do Supremo. Elas argumentam que personalizado ou não, ("por encomenda" ou "de prateleira") o *software* não se enquadra no conceito de mercadoria, mas se constitui num bem intelectual intangível e incorpóreo distinto de seu suporte físico, portanto sujeito à cobrança do ISSQN.

O jurista Aldemário Araújo Castro concorda com o entendimento pronunciado pelo STF; no entanto, não compartilha a premissa utilizada de que o conceito de mercadoria inclui apenas os bens corpóreos. Para o citado jurista, se tão somente a mercadoria como bem corpóreo pudesse estar sujeita à incidência do ICMS, então, quando se tratar de "*software* de prateleira", apenas a sua base física estaria sujeita à incidência, com que ele diverge, concluindo que o "*software* de prateleira", como um todo, deve ser tributado pelo ICMS, pois "A evolução tecnológica impõe a adequação da idéia de mercadoria”.

Diante do que se observa, evidencia-se que os defensores da tributação do "*software* de prateleira" pelo ICMS partem da premissa de que esse tipo de *software* possui características que o assemelham a uma mercadoria, portanto, na sua comercialização, deve-se adotar o mesmo tratamento atribuído a outras obras intelectuais gravadas em série para comercialização em massa, no mercado varejista, como é o caso, por exemplo, dos livros e dos discos fonográficos.

Em relação ao “*software* por encomenda”, há um entendimento uniforme de que por serem desenvolvidos especificamente para atender aos anseios de um determinado usuário, constituem uma prestação de serviço. Justifica-se, assim, a tributação pelo ISSQN.

Um pouco mais complexa é a análise da comercialização do “*software* virtual”. Além das dificuldades detectadas nos outros dois tipos, a operação se realiza de forma exclusivamente eletrônica, sem exteriorização do negócio jurídico, característica que impede a determinação do local da operação para cobrança do ICMS ou local da prestação do serviço para fins do ISSQN.

Quando o tema é “*software* virtual”, surge, de imediato, o seguinte questionamento: o site que realiza atividades caracterizadas como comércio eletrônico pode ser considerado um estabelecimento virtual?

Existem grandes polêmicas na tentativa de definir o estabelecimento virtual. O art. 11, § 3º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, define estabelecimento, para fins do ICMS, como o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.

Comparando a definição legal “ser privado ou público”, “edificado ou não”, “próprio ou de terceiro”, com a realidade constatada nos *sites* da Internet, verificamos que as situações realizadas estão acobertadas.

A disposição “onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias” reclama a realização de contratos de compra e venda para as operações mercantis de circulação. Diversos *sites* já se encontram aptos a firmá-los.

A parte da definição legal “bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias” admitida a validade jurídica atual da concepção de “mercadoria virtual”, conduz à possibilidade de se acordar com a idéia de estabelecimento virtual uma vez que este possibilita *download* ou baixa de arquivos “hospedados no *site*”.

Depreende-se, da breve análise, não ser ainda viável qualificar os sites como estabelecimentos virtuais. A realidade demonstra que é imprescindível a edição de uma nova legislação clara, precisa e determinada voltada para a especificidade dos aspectos material, espacial e pessoal que envolva a hipótese de incidência das transações com conteúdo econômico realizadas por meios digitais.

Outra questão que enseja muita controvérsia é a relativa à tributação sobre provedores de acesso à Internet, com várias discussões acerca do enquadramento tributário destas atividades. Os provedores de acesso funcionam basicamente como o elo de ligação entre o internauta e o mundo virtual, gerando dúvida quanto aos aspectos relativos à tributação. Alguns questionam se essas atividades seriam caracterizadas como um serviço de comunicação, sujeito ao ICMS, ou enquadradas como prestação de serviços, com incidência do ISSQN. É necessária a distinção da natureza jurídica do serviço prestado para que se determine o campo da incidência tributária.

Seguem, sob a ótica do direito tributário, três posicionamentos sobre a possibilidade ou não de se tributar as operações realizadas pelos provedores de acesso à Internet:

- tributadas pelo ICMS, por considerar que os provedores se enquadram como serviço de comunicação, posição defendida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ);

- tributadas pelo ISSQN, tese sustentada pelos Municípios, baseado no fato de que os serviços prestados pelos provedores podem ser enquadrados como serviços de valor adicionado nos termos da Lei Geral das Telecomunicações (Lei nº 9.472/97);

- não tributadas pelo ICMS ou pelo ISSQN, por se tratar de uma nova realidade sem previsão legal das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso, por não se enquadrar como um Serviço de Valor Adicionado - SVA e por não constar em nenhum dos itens da lista do ISSQN, o que impede a incidência de tributação.

Os defensores da tributação pelo ICMS argumentam que duas relações jurídicas distintas são estabelecidas ao usuário no acesso à Internet: uma com a concessionária de telecomunicações e a outra com o provedor através da celebração de um contrato de prestação de serviços. A função da empresa telefônica é interligar o usuário ao provedor, cabendo a este a comunicação do usuário à Internet pela disponibilização de uma estrutura para conexão à Rede, desempenhando, assim, o papel de agente interveniente de prestador de serviço de comunicação.

Em ambas as relações, ocorre prestação de serviço de comunicação, enquadrado na hipótese de incidência do ICMS prevista no artigo 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Nele se estabelece que há incidência do imposto nas prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

O entendimento do CONFAZ encontrou sustentação em decisão proferida pela 1.ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ). Esta Turma entende que a simples relação entre o provedor de acesso à Internet e o usuário, com o intuito de possibilitar a comunicação tencionada, tem o condão de constituir a hipótese de incidência prevista para o ICMS, eliminando a possibilidade de caracterizar os serviços prestados pelos provedores de acesso como SVA.

Nos termos do artigo 61, da Lei nº 9.472/97 "*serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações*". O § 1º estabelece que "*serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição*".

Para os adeptos da tributação pelo ISSQN, os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet se caracterizam como fato gerador deste imposto uma vez que estão descritos numa das hipóteses de incidência previstas na lista do Decreto-lei 406/68. Por analogia, é possível o enquadramento destes serviços no item 24 da lista, quais sejam, "*Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza*".

Os patrocinadores da não tributação alegam que, nas atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso, não incidiria ICMS por não prestarem serviços de telecomunicação, mas de SVA. Não estariam sujeitos ao ISSQN, também, por falta de previsão na lista de serviços do Decreto Lei 406/68, que não comporta interpretação extensiva.

Diante do que se observa, nota-se que não há um consenso geral, pois o Direito não acompanhou a evolução da informática e da Internet, dificultando a regulamentação das

novas situações. Cabe, portanto, aos doutrinadores e ao Poder Judiciário a responsabilidade de encaminhar solução, enquanto o Congresso Nacional não publica norma adequada.

As administrações tributárias estaduais adaptaram as novas situações às normas existentes para cobrança do ICMS nos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. Os estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS nº 78, 06 de julho de 2001, autorizados pelo CONFAZ, que concede redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à Internet, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

### **Dificuldades na Tributação do Comércio Eletrônico**

As controvérsias originadas por este novo mundo eletrônico são de fundamental importância para as Administrações Tributárias. O comércio eletrônico ocorre num ambiente virtual etéreo, propício à fuga fiscal, onde a fiscalização é de difícil implementação e as leis de proteção à privacidade dos contratos on-line criam obstáculos à tributação deste tipo de negócio.

Desse modo, traçar uma base de tributação compatível com as condições da nova economia, que seja facilmente identificada e reduza a evasão fiscal provocada por transações concretizadas em ambiente virtual, sem impedir o florescimento do comércio eletrônico, constitui o grande desafio.

Examinando os conceitos adotados no atual Direito Tributário, constata-se que a tributação do comércio eletrônico pressupõe a elaboração de outros conceitos e nova legislação. Percebe-se tal necessidade, pois os aspectos jurídicos relativos à Internet vieram deletar conceitos clássicos deste ramo do Direito relativos à ocorrência ou não de fato gerador nas aquisições de bens e serviços praticados por esses meios, principalmente, no momento em que a doutrina moderna passa a questionar os conceitos tradicionais de mercadorias, de bens corpóreos e incorpóreos conflitantes com os apreçados pela doutrina clássica, visível no artigo 191 do Código Comercial:

*"É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel-moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante".*

Os produtos tangíveis, que são pedidos e pagos via Internet, mas precisam ser entregues por meios convencionais, seguem as normas tributárias internas, sem alterações. Quanto aos produtos intangíveis, entregues e pagos eletronicamente e que não são manipulados fisicamente, a dificuldade, no campo da tributação, é determinar se a transmissão eletrônica ou os produtos transmitidos eletronicamente devem ser caracterizados como bens ou serviços para que se possa definir qual será a forma de tributação a ser aplicada.

Com o crescimento do comércio eletrônico, foi extinto o vínculo direto entre o local de operação e a atividade geradora de renda. Tal fato dificulta a administração fazendária identificar o local das transações e pode causar a erosão da base tributária.

A competência tributária de cada unidade federada é plena, porém encontra-se submetida às limitações do poder de tributar, impostas pela Constituição Federal, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário. Para instituir e cobrar os tributos de sua competência, é preciso que o faça através de lei, com vigência no exercício



anterior à data de sua cobrança, ressalvadas as exceções constitucionais; tratar com igualdade todos os contribuintes perante o fisco; não utilizar o tributo com fins de confisco de bens; não prejudicar a liberdade de tráfego de pessoas e bens e a lei instituidora não poderá atingir fato gerador anterior à sua vigência.

O comércio eletrônico traz maiores limitações na coleta de informações por parte das administrações tributárias. Na forma de comércio tradicional, os contribuintes mantêm livros e registros e prestam informações às autoridades tributárias quando solicitados. As autoridades tributárias dependem, em alto grau, de terceiras partes independentes, como os varejistas, que não têm interesse em criar facilidades para outras empresas evadir impostos, e constituem-se, dessa forma, em uma importante fonte de dados imparciais. No Brasil, por exemplo, os varejistas são responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS. Esses "intermediários" tendem a desaparecer nesta forma de comércio. Este problema pode ser agravado com a localização de *sites* em um país com regras que impedem a captura de dados por parte das autoridades tributárias.

No que tange à aplicação dos impostos sobre o consumo, pode-se mencionar como as principais dificuldades colocadas pelo fenômeno do comércio eletrônico: a ocorrência do fato gerador; a distinção entre transferência de bem intangível e prestação de serviços; a identificação e/ou localização dos sujeitos intervenientes na transação; a supressão ou redução, em alguns casos, dos intermediários na cadeia de comercialização, complicando a determinação da jurisdição na qual se consumirá o produto comercializado.

A possibilidade de um aprimorado planejamento tributário com concentração dos lucros, em um paraíso fiscal, utilizando o mecanismo de preços de transferência, não representa um novo problema para o Fisco. Pode-se assegurar que o comércio eletrônico apenas aumentou as dimensões de um problema pré-existente, implicando maior complexidade da análise da composição de preços de transferência, valores praticados em transações internacionais por empresas relacionadas. Esta análise se constitui uma eficiente ferramenta para a fiscalização identificar transações entre empresas independentes comparáveis àquelas realizadas entre empresas correlatas, sendo imprescindível o exame das atividades da empresa e da localização dessas atividades, localização tanto do comprador como do vendedor. A definição da jurisdição do fato econômico, portanto, torna-se fragilizada nas operações on-line, dificultando a identificação da origem e do destino da transação.

Outro problema a ser analisado é a necessidade de um grupo fisco especializado e treinado em monitoração dos negócios na rede. Para os órgãos arrecadadores, esta é uma missão árdua em virtude da falta de recursos e de pessoal capacitado, pois está se diante de uma tecnologia com alta complexidade.

A legislação brasileira ainda não permite a escrituração exclusivamente eletrônica, constituindo-se pressuposto de auditoria a equivalência entre os registros eletrônicos e a escrituração contábil e fiscal em papel. Com a crescente utilização das tecnologias da informação, o suporte papel tende a ser substituído por digital, provocando problemas relacionados com os registros eletrônicos e exigindo a criação de novas técnicas de investigação e auditoria.

Como os dados e registros são armazenados eletronicamente e em diferentes jurisdições, existe a necessidade de que as administrações tributárias estabeleçam um padrão universal para a manutenção de registros eletrônicos e a emissão de faturas eletrônicas, visando facilitar os trabalhos de auditoria e garantir a confiabilidade dos dados.

Esta é uma realidade que se tem que enfrentar. O governo terá que despender recursos materiais e humanos para combater, de forma eficiente, os crimes fiscais cometidos nos meios de comunicação eletrônica.

### **Papel dos Organismos Internacionais**

A globalização trazida pela Internet impõe aos governos desenvolver políticas relacionadas às atividades do comércio eletrônico além das fronteiras nacionais. Para tanto, fazem-se necessários acordos multinacionais para tornar as políticas eficazes e evitar conflitos com outros países.

A tributação do comércio eletrônico, no que tange a políticas, conceitos e modelos, é tratada por organizações internacionais de ação direta, sendo as de maiores relevância: a OECD - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e a OMC - Organização Mundial do Comércio.

A OECD é uma das mais importantes organizações no tratamento dos aspectos tributários do comércio eletrônico. Conforme este organismo, os princípios tributários, observados pelos países no comércio convencional, devem se aplicar, também, ao comércio eletrônico, sendo possível implementá-los com as regras tributárias em vigor. Recomenda-se que princípios básicos estabelecidos na Reunião Ministerial de 1998 devem ser utilizados para o comércio eletrônico. Pode-se citar como estes princípios: neutralidade - não deve haver favorecimento a uma determinada modalidade de comércio; eficiência - os custos do cumprimento tributário (para os contribuintes) e da administração dos tributos (para os governos) devem ser minimizados; certeza e simplicidade - as regras tributárias devem ser claras e simples de serem entendidas e aplicadas; efetividade e equidade - deve ser produzida a quantidade correta de tributos, no tempo certo, e o potencial de evasão e elisão deve ser minimizado; flexibilidade - os sistemas de tributação devem ser dinâmicos para conviver com novos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

A OMC iniciou, em 1998, um programa direcionado ao comércio eletrônico. Não possui uma posição firmada acerca da controvérsia sobre quais normas devem reger as transações eletrônicas e está realizando estudos sobre as diferenças entre bens e serviços distribuídos por meio da Internet e as regras que devem ser aplicadas. Os membros da OMC acordam que o comércio eletrônico deve ser submetido às mesmas regras de tributação do comércio tradicional.

O conhecimento da posição de outros países em relação à tributação do comércio eletrônico desperta a atenção para muitos aspectos que devem ser considerados na formulação da política tributária brasileira. A legislação apresenta variações com interpretações específicas por parte de alguns países, sendo que as mais importantes serão aqui elencadas.

### **Visão da União Européia e dos Estados Unidos**

As discussões, no âmbito da União Européia, adotam as regras estabelecidas pela OECD com ênfase na análise da tributação indireta. Procura-se, assim, definir a legislação referente à cobrança do Imposto sobre Valor Adicionado - IVA nas operações de vendas de serviços realizadas via Internet.

Atenta para manter a harmonização das regras adotadas pelos Estados Membros, a Comunidade descartou a hipótese de criar novos impostos para Internet, como garantia da segurança jurídica e da neutralidade de seus países membros. Tentou-se com isso, também, evitar a evasão fiscal. Equipara as vendas efetuadas pela Internet com entrega física, ao comércio à distância, considerando que a legislação vigente contempla esta modalidade de comércio. A preocupação é criar uma nova legislação para as operações realizadas integralmente por via eletrônica.

Nos Estados Unidos, a tributação do comércio eletrônico é matéria de grande polêmica, devido a uma verdadeira guerra fiscal: todos disputando uma maior fatia da arrecadação tributária. Para acabar com a discriminação e propiciar uma estrutura fiscal saudável para o comércio eletrônico deste país, o Congresso norte-americano promulgou, em 1998, o “Internet Tax Freedom Act”, proibindo durante três anos a cobrança de novos tributos relacionados com o acesso a Internet e estabelecendo que nenhum novo tributo será exigido sobre as transações eletrônicas, salvo aqueles já existentes. A moratória, que previu isenção tributária na Rede até 2001, foi estendida por mais cinco anos.

### **O Debate no Brasil**

Até o presente, não há solução mágica, seja no Brasil, seja em qualquer outro lugar do mundo quanto à forma de tributação do espaço virtual. Qualquer precipitação pode ter conseqüências sinistras.

Embora o Brasil não disponha de uma legislação específica sobre o comércio eletrônico no campo tributário, inexistente proposta de enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico. Recentemente, foi criado o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico com a responsabilidade de coordenar as várias questões envolvendo o comércio eletrônico e atuar como um canal de comunicação entre o Governo e setores produtivos.

Estão sendo apreciados na Câmara dos Deputados e no Senado Federal vários projetos de lei referente ao comércio eletrônico. A maioria trata, entretanto, da regulamentação de assinaturas eletrônicas, criptografia, certificados digitais, arquivos, documentos e faturas eletrônicas e sobre os crimes praticados no âmbito da Internet. Até o Código Civil Brasileiro, que passou a vigorar a partir de janeiro de 2003, não contém um capítulo específico sobre as questões eletrônicas, apenas possui algumas disposições diretamente aplicadas às questões jurídicas da Internet que ampliam os mecanismos legais de proteção nesse novíssimo ramo do direito.

O comércio eletrônico acarretou o surgimento de um problema de crucial importância para os Estados. Diz respeito às operações de circulação de mercadorias, principalmente nas operações interestaduais entre empresas e consumidor final, causando distorção na arrecadação das receitas estaduais.

A implementação das vendas interestaduais de veículos diretamente ao consumidor, via Internet, pelas empresas automobilísticas, provocou desequilíbrio na repartição das receitas tributárias dos estados, com a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços somente na origem. Há um favorecimento, assim, aos estados produtores em detrimento dos consumidores uma vez que, no Brasil, o ICMS é tributado parte na origem e parte no destino.

Em face desta nova situação e com o intuito de compensar os estados consumidores, os governos estaduais reuniram-se no CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) e

celebraram o Convênio 51 de 20 de setembro de 2000, quando acordaram repartir a base de cálculo do ICMS em 55% para o estado de origem (produtor) e 45% para o estado de destino (consumidor) quando da realização de vendas interestaduais diretas ao consumidor via Internet.

No Brasil, as prestações de serviço efetuadas pelos provedores de acesso à Internet estão sujeitas à tributação pelo ICMS. Este entendimento foi respaldado na decisão proferida pelo STJ, ensejadora da publicação do Convênio ICMS nº 78, de 6 de julho de 2001, que autoriza o estado a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações onerosas de serviço de telecomunicação, na modalidade de acesso à Internet, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% do valor da prestação. Com isso, a carga tributária incidente sobre os provedores, mantendo-se idêntica a do ISSQN.

Sob uma visão mais ampla, constata-se que os países industrializados são favoráveis a um ciberespaço livre de tarifas. Em contrapartida, os países em desenvolvimento como o Brasil, preferem promover um estudo minucioso das operações realizadas e somente depois examinar a adoção de regras. Há um consenso para não se criar novos tributos para incidir nas operações do comércio eletrônico, justificado na forma de assegurar garantia à segurança jurídica e obstaculizar a prática reiterada de condutas destinadas à evasão fiscal.

### **Considerações Finais**

O grande desafio para a administração tributária é traçar uma base de tributação compatível com as condições da nova economia. Para isso, é imprescindível a elaboração de um novo sistema tributário que atenda às necessidades de controle, de fiscalização e de cobrança de tributos, reduzindo a evasão fiscal sem impedir o desenvolvimento do comércio eletrônico.

O comércio eletrônico impróprio, ou indireto, não oferece maiores dificuldades com relação à tributação, pois as normas tributárias existentes se aplicam a este tipo de operação. Maior reflexão requer o comércio eletrônico próprio ou direto, em virtude das dificuldades apresentadas devido a sua natureza jurídica, principalmente em relação à tributação dos *softwares* e dos provedores de acesso.

Entendemos que as operações com “*software* de prateleira” estão sujeitas à incidência do ICMS. Em relação aos “*software* por encomenda”, há um entendimento uniforme de que constituem uma prestação de serviço, justificando assim a tributação pelo ISSQN. Quanto às operações com “*software*” virtual, realizadas de forma exclusivamente eletrônica, não incide nenhum tributo, devido à dificuldade na determinação do local da operação para cobrança do imposto e na inviabilidade de qualificar os sites como estabelecimentos virtuais.

Não existe consenso com relação às operações realizadas pelos provedores de acesso à Internet. É extremamente viável e favorável aos estados a incidência do ICMS, pois considera-se que os provedores se enquadram como serviço de comunicação, posição adotada pelos estados brasileiros, inclusive com celebração de Convênio.

O ponto nodal da questão tributária, trazido pelo fenômeno Internet, é que a informação ignora em termos de propagação, limites temporais ou geográficos, encurtando as distâncias e eliminando as fronteiras nacionais existentes. Nesse contexto, a Internet tornou imperativo aos governos desenvolver políticas relacionadas às atividades do comércio

eletrônico além das fronteiras nacionais com a incorporação de Tratados e Convenções Internacionais para garantir a eficácia legislativa.

Resta evidente que as indagações superam as respostas no campo da tributação dos meios eletrônicos. Estamos na fase de problematização. As considerações, portanto, aqui realizadas são precárias e parciais e devem ser ponderadas levando em conta a complexidade, a novidade e a vertiginosa velocidade das mudanças.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTIN, Alberto Luiz. *Comércio Eletrônico*. 2a. Ed. Atlas, São Paulo, 2000.
- ALVAREZ, Marilda. Informativo Camara-e.net, 12 de agosto de 2002. Entrevista. Disponível na Internet via URL: [http://www.camara-net/templates/newsletter/informativo\\_12agosto02.htm](http://www.camara-net/templates/newsletter/informativo_12agosto02.htm), acessado em 26/01/2003.
- BEIJA, Osvaldo Bispo de. *Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico*. Palestra. Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. Dia 13 de junho de 2000. Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF. Brasília-DF.
- BRANCO, Fábio Gonçalves Castelo. *A incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de acesso à Internet*. Monografia. Disponível na Internet via URL: [http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo\\_3.htm](http://www.bureaujuridico.com.br/artigos/tribut/artigo_3.htm), acessado em 26/01/2003.
- BRASIL, Angela Bittencourt. *O E-commerce sem tributos*. Artigo. Disponível na Internet via URL: [http://www.cbeji.com.br\\_02/maio](http://www.cbeji.com.br_02/maio), acessado em 26/01/2003.
- COSTA, Eduardo Moreira da, e outros. *Comércio Eletrônico*. SEBRAE, Brasília, 1998.
- DÓRIA, Dilson. *Curso de Direito Comercial*. 1.º vol., 9a. Ed. Saraiva, São Paulo, 1994.
- FERREIRA, Antônio Sérgio Seco. *Tecnologias de suporte à tributação do comércio eletrônico*. Dissertação. Disponível na Internet via URL: [http://www.ciat.org/doc/mejo/tecnologias\\_de\\_suport\\_a\\_tributacao\\_do\\_comercio\\_electronico.pdf](http://www.ciat.org/doc/mejo/tecnologias_de_suport_a_tributacao_do_comercio_electronico.pdf), acessado em 26/01/2003.
- FERREIRA, Antônio Sérgio Seco. *Tributação do comércio eletrônico*. Perspectivas Tecnológicas. Monografia. Disponível na Internet via URL: <http://www.iadb.org/int/fiscal/documents/pdf/Tax-E-Com-Technology-Portugues-v1-0.pdf>, acessado em 13/10/2002.
- FILHO, Eury Pereira Luna Filho. *Limites constitucionais à tributação na Internet*. Artigo. Disponível na Internet via URL: <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>, acessado em 13/10/2002.
- JÚNIOR, Ivo Teixeira Gico. *Novas formas de Comércio Internacional: o comércio eletrônico – desafios ao direito tributário e econômico*. Disponível na Internet via URL: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3122>, acessado em 26/01/2003.
- LANARI, Flávia de Vasconcellos. *Os impostos sobre consumos e serviços e o comércio de produtos digitais*. Artigo. Disponível na Internet via URL: <http://www.ip.pbh.gov.br/revista0202/ip0202lanari.pdf>, acessado em 13/10/2002.
- LOPREATO, Francisco Luiz. *Taxação no comércio eletrônico*. Abril 2002. Texto para discussão, IE/UNICAMP, Campinas, nº 108, abril de 2002. Disponível na Internet via URL: <http://www.eco.unicamp.br/publicacoes/textos/download/texto108.pdf>, acessado em 13/10/2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 10a. Ed. Malheiros. São Paulo, 1998.
- PORTELA, Durval; JÚNIOR, Álvaro Taiar; BLANCHET, Richard. *E-commerce: aspectos legais e tributários*. Periódico Ponto de Vista. Disponível na Internet via URL: <http://www.sap.com/brazil/company/perspectiva/1700/Pag%2060.pdf>, acessado em 13/10/2002.
- SEYBOLD, Patrícia B. e outros. *Cientes.com*. Ed. Makron Books, São Paulo, 2000.
- REFORMA tributária: Como tributar o comércio eletrônico? A (pouca) experiência internacional. Periódico Informe-se, nº 14, maio de 2000, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Disponível na Internet via URL: [http://www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf\\_14.pdf](http://www.bndes.gov.br/conhecimento/informeSF/inf_14.pdf), acessado em 26/01/2003.