

**LUIZ ANTONIO MARQUEZE
NEY KAZUHIKO DOY**

**O FATO GERADOR E OS SUJEITOS INTERVENIENTES NA
FISCALIZAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

**LONDRINA
2003**

PENSAMENTO

“O mundo está se tornando cada vez mais interdependente e é por isso que acredito firmemente na necessidade de desenvolver-se a responsabilidade universal. Precisamos pensar em termos globais, pois as conseqüências de medidas adotadas por um determinado país, hoje, ultrapassam fronteiras. A aceitação de padrões universais, como os descritos na Declaração Universal dos Direitos Humanos, é primordial no mundo atual, cada vez menor. O respeito pelos direitos fundamentais do ser humano não é apenas um objetivo a ser atingido. É antes o alicerce indispensável a qualquer sociedade”.

DALAI LAMA

DEDICATÓRIA

Dedicamos este trabalho a nossas famílias pelo carinho, paciência, incentivo e compreensão.

AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre esteve presente nos momentos mais difíceis de nossas vidas, restituindo nossas forças e guiando nossos passos.

As nossas famílias por serem nosso porto seguro, por estarem sempre nos apoiando, nos incentivando e torcendo por nos, não medindo esforços para que pudéssemos alcançar os nossos objetivos.

Ao nosso orientador Prof. Blênio César Severo Peixe pela sua dedicação, paciência, boa vontade e sabedoria, que muito contribuíram para a realização deste estudo.

A todos que direta ou indiretamente auxiliaram na realização deste trabalho.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

B2B	– <i>Business-to-Business</i>
B2C	– <i>Business-to-Consumer</i>
B2G	– <i>Business-to-Government</i>
C2G	– <i>Consumer-to-Government</i>
C2C	– <i>Consumer-to-business</i>
CPMF	– Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
G2B	– <i>Government-to-business</i>
G2C	– <i>Government-to-consumer</i>
G2G	– <i>Government-to-Government</i>
ICMS	– Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	– Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	– Imposto Sobre Serviços
BNDES	– Banco Nacional de Desenvolvimento Social
CF	– Constituição Federal
FGV	– Fundação Getúlio Vargas
OCDE	– Organização e Cooperação para Desenvolvimento Econômico
TEC	– Tarifa Externa Comum
TIP	– Tabela de Incidência do Imposto
TIPI	– Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

LISTA DE PALAVRAS ESTRANGEIRAS

Business-to-Business	– Empresa para empresa
Business-to-consumer	– Negócio com consumidor
Consumer-to-Business	– Consumidor com empresa
Consumer-to-Consumer	– Consumidor com consumidor
E-mail	– Correio eletrônico
Download	– Copiar, transferir
E-commerce	– Comércio (comércio eletrônico)
E-business	– Negócios (negócios eletrônicos)
Government-to-Consumer	– Governo com consumidor
Consumer-to-Government	– Consumidor com Governo
Government-to-Government	– Governo com Governo
In casu	– No caso
Mouse	– rato (equipamento para auxiliar a operação no computador)
Quantum	– Valor
On-line	– Na linha
Off-line	– Fora da linha
Sites	– Locais
Softwares	– Programas (computador)
Web Site	– Local na rede (internet)
World Wide Web	– Área da internet

RESUMO

MARQUEZE, L. A. e DOY, N. K. O FATO GERADOR E OS SUJEITOS INTERVENIENTES NA FISCALIZAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO. Nas últimas décadas, a evolução das tecnologias de informação e de transmissão de dados e a criação da internet marcaram uma nova fase do processo de globalização da economia. Nesse novo cenário aparece, como grande inovação no mundo econômico, o comércio eletrônico, possibilitando a realização de operações comerciais sem a definição exata do local de origem e destino. Essas transformações do mundo econômico implicam, igualmente, grandes mudanças no mundo jurídico, sobretudo no que tange à área tributária. Conceitos fundamentais – como domicílio fiscal e estabelecimento permanente; competência e jurisdição tributária; e outros – sobre os quais se alicerçam os sistemas tributários de todo o mundo, vêem-se abalados. Por outro lado, a desmaterialização das transações e dos documentos fiscais – com o desenvolvimento do universo sem papel – e as mudanças nas formas de entrega ou transmissão de bens e mercadorias resultam na necessidade de atualização de grande parte do aparato desenvolvido pelos Fiscos para o controle e a fiscalização de tributos, exigindo o desenho de novas formas de se efetuar a administração tributária e aduaneira. Nesse trabalho abordou-se os aspectos tributários da questão e, talvez a intangibilidade, o desconhecimento real do volume financeiro de operações, e a carência de capital humano capacitado, sejam alguns dos principais óbices para o alcance variado de mecanismos suficientes para a tributação do comércio virtual. Não obstante a isso, rege-se nosso Sistema Tributário Nacional no liame do princípio tributário da isonomia, sustentado pela nossa Carta Magna que reflete inteligência em seu artigo 5º, Inciso I, ao dispor igualdade de direitos e obrigações àqueles que vivem em nosso território e sobre a égide desta. Talvez enquanto se pense em sistemas e instrumentos que superem tecnologias direcionadas à evasão e a sonegação, a solução possa estar em um sentimento muitas vezes desprezados pelo poder público, o interesse social.

Palavras-chave: Fato gerador; Fiscalização; Comércio Eletrônico; Controle Fiscal.

E-mail: neydoy@uol.com.br
marquezeluiz@onda.com.br

ÍNDICE

PENSAMENTO.....	II
DEDICATÓRIA	III
AGRADECIMENTOS	IV
LISTAS DE SIGLAS	V
LISTA DE PALAVRAS ESTRANGEIRAS	VI
RESUMO	VII
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA.....	5
3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO.....	6
3.1. COMÉRCIO ELETRÔNICO: QUESTÕES SOCIAIS E FISCAIS.....	6
3.2. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA TRIBUTAÇÃO	10
3.2.1. Tributação do Consumo.....	11
3.2.2. Comércio de Produtos Tangíveis	13
3.2.3. Comércio de Produtos Intangíveis	15
3.3. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	16
3.3.1. Sujeitos Passivos da Obrigação.....	18
3.4. ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS TRANSAÇÕES ELETRÔNICAS	20
3.4.1. Impostos sobre o Consumo.....	20
3.5. OPERAÇÕES E TRANSAÇÕES NO PAÍS E NO EXTERIOR POR MEIOS ELETRÔNICOS.....	23
3.5.1. Operações de Natureza Interna	24
3.5.2. Operações de Natureza Externa.....	26

3.6. E-COMMERCE NO BRASIL: DADOS ESTATÍSTICOS.....	27
3.6.1. Impostos Incidentes e Base para Cálculos Tributários.....	30
3.7. CONCRETIZAÇÃO DA OPERAÇÃO MERCANTIL E A INCIDÊNCIA DO ICMS	31
3.7.1. Da Mercadoria Virtual, Material e Cessão de Direitos.....	33
3.8. FORMAS ALTERNATIVAS DE CONTROLE FISCAL.....	36
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	42

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da Internet, que introduziu novos conceitos de comunicação e inaugurou a sociedade de informação, trouxe inúmeras questões inseridas em ambiente absolutamente inédito, sem precedentes e sem legislação específica.

A era digital alavancada pela rapidez do desenvolvimento tecnológico e com aporte na rede mundial de computadores, criou espaço abrangente de novas formas de transações comerciais, aprimorando conceitos e atividades econômicas.

As operações realizadas através do instrumento eletrônico podem ser consideradas idênticas á aquelas desenvolvidas em ambiente físico, onde se apresentam e se operam de forma distinta, respeitando as características do meio. As operações mercantis realizadas pela atividade empresarial que encontram no mercado eletrônico novas aplicações e utilidades se concretizam sem a presença física dos contraentes, cujos documentos, que não mais exigem a exclusividade do suporte físico do papel, podem ser assinados e arquivados digitalmente.

Encontram-se, porém, insuperáveis dificuldades na aplicação da legislação vigente que não contempla todas as hipóteses criadas pela arquitetura da rede.

Levando-se em consideração a característica mais revolucionária da Internet, que é desconhecer fronteiras geográficas, a tendência mundial sinaliza para a adoção de normas internacionais, a fim de que se estabeleçam relações econômicas aceitáveis em âmbito mundial. A incorporação de Tratados e Convenções Internacionais garantirá a eficácia legislativa, ultrapassando a ausência de fronteiras virtuais.

É notório que o volume de operações mercantis realizadas na *World Wide Web*¹ alcançam vultosas somas que fazem com que as empresas servidoras de comércio eletrônico transformem suas receitas operacionais brutas automaticamente em líquidas, não pela ausência de fato imponível, mas pela falta de mecanismos que regulem ou dêem parâmetros sobre o *quantum* faturado.

Muito embora seja praticamente ínfimo o percentual da população brasileira que tem acesso às informações disposta na rede mundial, não se pode negar que os poucos que a utilizam realizam operações comerciais e financeiras bastante significativas e absolutamente interessantes aos cofres públicos. Afinal, essa pequena parcela de privilegiados são os mesmos principais consumidores no mercado tradicional, talvez não quantitativamente, mas sim qualitativamente, e toda essa arrecadação que pode ser absorvida e maximizada, há, e esse é o fim almejado, que reverter-se àqueles que justamente não tem acesso, à quase maciça população brasileira.

O Brasil desponta avassaladoramente como o país da América latina que mais realiza vendas no mercado *on-line*². O Volume de negócios estima-se, deve atingir em 2004 o volume de US\$ 60 bilhões, em otimista linha crescente, formando um mercado que emprega centenas de milhares de pessoas em todo o país e que assume uma grande importância social.

Existe hoje, a precária adaptação das legislações comerciais para o mercado *on-line*, com a barreira da impossibilidade em fiscalizar e comprovar as negociações realizadas nesse meio comunicativo.

¹ Área da Internet que contém documentos em formato de hipermídia, uma combinação de hipertexto com multimídia. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxxyz.shtml#WV. Acesso em 17/09/2003.

² Termo utilizado para designar todo o tipo de transação entre computadores. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxxyz.shtml#WV. Acesso em 17/09/2003.

Para muitas empresas, não bastasse a possibilidade de redução de custos diretos e indiretos (tal como diminuição da estrutura física da empresa), a possibilidade de maximização da produtividade do capital humano, a amplitude geográfica de mercado entre outros fatores positivos, e lícitos, a possibilidade de sonegação fiscal aparece como uma tentadora opção, pela própria carência fiscal e de comprovação.

Destarte, urge a necessidade de mecanismos legislativos e jurídicos especializados, ou técnicas estratégicas para coibir a fuga de impostos importantes para o desenvolvimento social e para que seja resolvida a igualdade para com aqueles que contribuem regularmente.

Tratando-se de comércio eletrônico, pressupõe-se a realização de operações mercantis, criadoras de hipóteses de incidência de um dos impostos de maior importância para o Estado, e principalmente, seus entes federativos competentes para legislar e arrecadar esse tributo que é o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Muito embora a sigla ICMS agregue pelo menos cinco impostos diferentes, como bem leciona CARAZZA, a saber:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias);
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais" (CARAZZA, 1998, p. 31).

O enfoque será dado àquele economicamente mais importante, que é o ICMS sobre operações mercantis, que se distingue dos demais por sua hipótese de incidência e base de cálculo. Hipóteses de cobrança sobre serviços de comunicação assumem enorme importância, e por isso mesmo requerem um estudo aprofundado sobre as possibilidades de regulamentação e fiscalização do imposto a este inerente.

O aprofundamento nas questões éticas e morais que envolvem as exações tributárias estatais não é o fim precípua, todavia, se trata do Direito frente à esta nova era digital, não se pode deixar de tratar com isonomia todos aqueles que exercem o comércio, seja ele eletrônico ou tradicional, para que se mantenha um estado de ordem e um mercado justo.

2. METODOLOGIA

Trata-se de uma pesquisa exploratória. Segundo MARCONI e LAKATOS (1999, p. 89), a pesquisa exploratória “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, dessa forma obtém-se maior conhecimento sobre o assunto”.

Para GIL (1996, p. 46), as pesquisas deste tipo caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. “Busca-se obter conclusões correspondentes aos dados coletados, mediante análise quantitativa de informações a um grupo de pessoas acerca do problema estudado.”

Foram coletados dados de fonte secundários através de pesquisa bibliográfica sobre o assunto.

Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica, através do método de fonte secundária, pois será recorrido a livros sobre o assunto, revistas especializadas e trabalhos apresentados na área, internet, informações publicadas em jornais e publicações de órgãos governamentais, seguindo a legislação tributária.

O trabalho será desenvolvido atendendo a seguinte forma:

Proceder a análise do fato gerador;

Caracterizar os sujeitos intervenientes;

Avaliar riscos e ameaças de sonegação.

3. DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

A necessidade de neutralidade tributária entre diferentes formas atividades econômicas requer que as transações eletrônicas sejam tributadas da mesma maneira que o comércio tradicional. A aplicação de tratados tributários em relação ao comércio eletrônico demanda uma aplicação normal dos tratados tributários. No entanto, existem questões que devem ser discutidas e resolvidas na aplicação de tratados tributários. Para o desenvolvimento do presente trabalho buscou-se embasamento teórico através da literatura. Inicialmente tratou-se das questões sociais e fiscais do comércio eletrônico. No item seguinte fez-se uma abordagem do impacto do comércio eletrônico na tributação nos produtos tangíveis e intangíveis. Na seqüência foram abordados a obrigação tributária e os sujeitos passivos dessa obrigação. No item seguinte, fez-se uma reflexão sobre as operações e transações de natureza internas e de natureza externas; na seqüência foi apresentado alguns dados estatísticos do comércio eletrônico no Brasil e a base de cálculo tributário. No próximo item traçou-se alguns considerações sobre as diversas formas de operações mercantis e a incidência do ICMS. No último item procurou-se refletir sobre as formas alternativas de controle fiscal sobre as transações no comércio eletrônico, concluindo com algumas considerações sobre o tema abordado.

3.1. COMÉRCIO ELETRÔNICO: QUESTÕES SOCIAIS E FISCAIS.

O chamado comércio eletrônico, que operou uma espécie de "salto" no conceito secular da atividade de mercancia, surge com forte tendência a se firmar como o principal meio de negociação da sociedade de informação.

A expressão pode ser definida por CASTRO (2002, p. 1) como “um conjunto de operações de compra e venda de mercadoria ou prestação de serviços por meio eletrônico, transações com conteúdo econômico realizadas por meio digital” .

A Lei 105-277, dos Estados Unidos da América, estabelecida pelo *Internet Tax Freedom Act*, define que:

a expressão comércio eletrônico, significa qualquer transação conduzida na Internet ou por meio de acesso à Internet, compreendendo a venda, arrendamento, licenciamento, oferta ou entrega de propriedade, bens, serviços ou informação, para exame ou não, e inclui o provimento de acesso à Internet. (KRAKOWIAK e KRAKOWIAK, 2000, p. 55).

A inexistência de regulamentação do comércio eletrônico é considerada o maior empecilho para seu desenvolvimento, sendo essencial uma uniformização legislativa mundial.

Torna-se de certo modo redundante dizer que o advento da internet revolucionou as relações sociais na última década. As civilizações, ao longo da história, absorveram cargas valorativas distintas. Na Idade Média, em razão da importância que o setor de produção primário assumia na vida das pessoas, na subsistência e no escambo, a terra era fonte de riqueza, e os grandes detentores destas eram senhores feudais, nobres. A Idade Moderna aparece como grande berço do comércio, não esculpido por técnicas e conhecimentos científicos como hoje, mas que já fornece adventos notáveis, utilizados e estudados até hoje. A Idade Contemporânea, que até então se resumia no aperfeiçoamento das técnicas e conhecimento científicos pré-existentes, revolucionou o comércio, e postou-se como marco histórico, assumindo importância tão grande quanto às expedições e as descobertas de rotas marítimas pelos europeus na Idade Moderna. O quão espantado ficaria o navegador português Pedro Álvares Cabral, ao saber que não precisaria de todo aquele trabalho para negociar com as Índias, e que bastasse tão

somente um *click*³ para visualizar e comprar especiarias do outro lado do mundo. Não se pode negar que este, ao seu modo e condições, cumpriu com seu papel de explorador.

Pela própria dinamicidade internacional incidente no comércio eletrônico, ou *e-commerce*, suscitam-se inúmeras questões e possibilidades jurídicas no que tange a competência jurisdicional, soberania, responsabilidades civis, fiscais, obrigacionais, além de inúmeras outras. Tratando-se de ICMS sobre operações mercantis no *e-commerce*⁴, questões acerca de importação, exportação de bens e mercadorias se associam, em importância, às questões interestaduais sobre competência de recolhimento, valor, isenções, além de outras peculiaridades legislativas e executivas.

O comércio eletrônico (*e-commerce*), é uma das ramificações dos negócios eletrônicos (*e-business*⁵), e pode ser considerado como uma forma da transação comercial entre ausentes (numa referência física), com a transmissão e a recepção bilateral de dados, informações, produtos, serviços, pagamentos e imagens de forma eletrônica, não se restringindo tão somente a redes de computadores, embora seja esse o enfoque, mas também a linhas telefônicas, televisões à cabo, e qualquer outra atividade que se utilize de redes eletrônicas como plataforma tecnológica.

O *e-business*, e conseqüentemente o *e-commerce*, podem promover a integração comercial entre inúmeros agentes, quais sejam:

³ Termo usado para designar um simples toque. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

⁴ O mesmo que comércio eletrônico. Comércio realizado pela Internet, incluindo marketing e vendas. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

⁵ Termo criado para campanha de marketing da IBM no intuito de vender pacotes de soluções de comércio eletrônico. Posteriormente, o termo adquiriu o sentido de negócios realizados pela Internet, incluindo, além de comércio eletrônico, aplicações da Rede para logística de produção. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

- B2B⁶ (*business-to-business*): transações entre empresas (exemplos: EDI, portais verticais de negócios);
- B2C/C2B⁷ (*business-to-consumer / consumer-to-business*): transações entre empresas e consumidores (exemplo: lojas virtuais);
- B2G/G2B⁸ (*business-to-government / government-to-business*): transações envolvendo empresas e governo (exemplos: EDI, portais, compras);
- C2C⁹ (*consumer-to-consumer*): transações entre consumidores finais (exemplos: sites de leilões, classificados *on-line*);
- G2C/C2G¹⁰ (*government-to-consumer / consumer-to-government*) transações envolvendo governo e consumidores finais (exemplos: pagamento de impostos, serviços de comunicação, inscrição de concursos);
- G2G¹¹ (*government-to-government*): transações realizadas entre governo e governo. (BUYDENS, 2000, p. 17).

Falar sobre a gama de possibilidades estratégicas empresariais decorrente do advento desses meios negociais seria algo impraticável nesse contexto de enfoque, e formaria interessante obra administrativa, contábil e econômica. Importa sim, a demonstração das inúmeras vantagens possibilitadas às empresas como compensadora da contribuição tributária, muito embora sejam inerentes à sua própria natureza de atividade.

Destarte, enuncia-se algumas vantagens empresariais: facilidade no acesso e na troca de informações, técnicas e conhecimentos; redução nos custos diretos e indiretos; possibilidade de redução do espaço físico da empresa; maximização no aproveitamento do capital humano; ampliação de mercados com a eliminação das

⁶ Termo usado para estabelecer transações entre empresas (exemplos: EDI, portais verticais de negócios). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

⁷ Termo usado para designar as transações entre empresas e consumidores (exemplo: lojas virtuais). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

⁸ Termo usado para estabelecer transações envolvendo empresas e governo (exemplos: EDI, portais, compras). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

⁹ Termo usado para estabelecer transações entre consumidores finais (exemplos: sites de leilões, classificados *on-line*). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

¹⁰ Termo usado para designar transações envolvendo governo e consumidores finais (exemplos: pagamento de impostos, serviços de comunicação, inscrição de concursos). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

¹¹ Termo Usado Para transações realizadas entre governo e governo. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

distâncias físicas; possibilidade maior de direcionamento de *marketing*, além de inúmeras outras particulares aos ramos de atividade.

3.2. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA TRIBUTAÇÃO

O comércio eletrônico traz maiores dificuldades na coleta de informações por parte das administrações tributárias. No ambiente de comércio convencional, os contribuintes mantêm livros e registros, e prestam informações às autoridades tributárias quando requisitados. No ambiente eletrônico, os livros e registros eletrônicos podem ser mais facilmente armazenados ou remetidos a jurisdições estrangeiras.

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. Ademais, algumas das terceiras partes costumam ter o importante papel de responsáveis pela arrecadação dos impostos. No Brasil, por exemplo, os varejistas são responsáveis pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e a fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis é responsável pela retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Esses "intermediários" tendem a diminuir com o desenvolvimento do *e-commerce*.

Segundo SALDAN & CUNHA (2002, p. 1) "para agravar o problema, os *sites* podem se estabelecer em um país cujas regras tornem difícil a obtenção de dados por parte das autoridades tributárias".

Para ARAÚJO (2001, p. 1), “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. De fato, o advento do comércio eletrônico traz problemas novos e agudiza problemas antigos, com os quais as administrações tributárias já vêm se debatendo”.

3.2.1. Tributação do Consumo

Com respeito à aplicação dos impostos sobre o consumo, mencionam-se como as 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/ou localização dos sujeitos intervenientes na transação; e a supressão ou redução, em alguns casos, dos intermediários na cadeia de comercialização.

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 de destino ou de origem da mercadoria. Segundo BORGES (1992, p. 47) “para a aplicação do primeiro princípio, quando a transação é internacional, convencionou-se que o país de origem, ou exportador, não tributa os bens destinados ao mercado externo, enquanto o país de destino onera o bem importado com o imposto de importação e o(s) imposto(s) sobre o consumo”.

Contudo, deve destacar-se que a aplicação desse critério requer necessariamente a existência de fronteiras fiscais entre as distintas jurisdições partícipes, que permitam a realização do que se conhece como ajustes de fronteira

(ressarcimento ou isenção por parte do país exportador, dos impostos que tenham incidido sobre os produtos integrantes dos bens comercializados, e aplicação do imposto de importação e do(s) imposto(s) sobre o consumo por parte do país importador).

Por outro lado, a aplicação do princípio do país de origem implica tributar as transações em função do lugar de localização do vendedor ou exportador. Neste caso não é necessário realizar ajustes de fronteira.

Com base no princípio do país de destino o país importador pode tributar a entrada de produtos em seu território ou os serviços realizados no exterior prestados a seus residentes. Isso é relativamente simples no caso de bens tangíveis, mas complica-se em relação aos serviços prestados.

Sobre esse particular, deve ter-se em conta que a prestação internacional de um serviço pode levar-se a cabo por meio de uma das seguintes modalidades:

- a. o consumidor se translada ao país do produtor;
- b. o serviço se translada ao país do consumidor;
- c. a informação se envia ao país do consumidor;
- d. o produtor se separa do país do consumidor;
- e. uma mercadoria na qual se incorpora um serviço se translada ao país do consumidor; e
- f. o serviço é utilizado pelo consumidor em jurisdição distinta daquela na qual é residente e/ou na qual tem sua empresa. (ARAUJO, 2001, p. 6).

Em virtude disso, resulta 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, podendo ocorrer as seguintes possibilidades:

- a. importação de serviços e utilização econômica no país;
- b. prestação de serviços no país e utilização econômica do mesmo no exterior;
- c. prestação de serviços no exterior e utilização econômica também no exterior;
- g. prestação de serviços no país e utilização econômica no mesmo. (ARAUJO, 2001, p. 6).

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 no 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. Segundo CARAZZA (1998, p. 137) o Código Tributário Nacional (art. 121) define o sujeito passivo como "a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

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, dar-se-á a análise da tributação sobre o consumo em transações de produtos físicos e vendas on-line de produtos virtuais.

3.2.2. 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.

- h. 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 de o trânsito do bem ou mercadoria ser acompanhado do respectivo documento fiscal. ((ARAÚJO, 2001, p. 6).

Assim, se um usuário brasileiro adquire, pelos meios eletrônicos, uma mercadoria de um *site*¹² dos EUA, por exemplo, a entrega do produto será feita no Brasil com o devido imposto de importação e os tributos de circulação cobrados no país de destino, no caso, o Brasil.

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 as empresas com instalações físicas no País, ou seja, a transação de mercadorias e serviços. Segundo CASTRO (2002, p.1), 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, pois o que muda é o ambiente de troca, já que a natureza jurídica do negócio continua sendo a mesma”.

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

¹² Uma espécie de “casa” virtual de uma pessoa, empresa ou instituição. É um grupo de documentos HTML relacionados e arquivos associados que residem em um servidor (no caso, computador hospedeiro). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

ocorrendo somente na origem, levando a prejuízos aos estados consumidores e vantagens aos estados produtores de veículos.

3.2.3. 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 (digitalizáveis) – principalmente os que se configuram como prestação de serviços (*download*¹³ ou execução de programas, músicas e filmes; prestação de consultorias e treinamentos; disponibilização de diversões/jogos virtuais, etc). Segundo o BNDES, 2000, p. 27), isso ocorre porque “nas transações de comércio eletrônico direto torna-se dificultoso 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 *business-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

¹³ Transferência de arquivo. Fazer download equivale a copiar determinado arquivo (texto, imagem ou programa) da Internet para o computador. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

insumos adquiridos pela empresa, como apurar o volume de comércio entre empresas.

Quanto ao B2C, as operações possuem um outro caráter, pois trata-se 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 de o fisco enxergar a 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.

3.3. DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Muitas empresas já reconhecem que, muito embora o comércio *on-line* envolva um alto grau de intangibilidade, existe, ao fim, uma materialidade da operação mercantil por essa via realizada, e por isso mesmo já procedem o devido recolhimento do imposto *in casu*¹⁴ (ICMS).

Nesse sentido CARAZZA coloca que:

Não se trata unicamente de uma obrigação empresa-Estado, vai além, atingindo ao fundo toda uma questão social e que atinge todo o coletivo, muito embora estes específicos contribuintes já se sintam exauridas pelas demais exações tributárias impostas, como

¹⁴ No caso. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

trabalhistas e sobre renda que já são capazes de absorver boa parte do rendimento percebido (CARAZZA, 1998, p. 137).

A obrigação insurge obrigatoriamente dos princípios constitucionais tributários que não de instituir os fatos geradores. Inicialmente, há de se ressaltar o princípio da estrita legalidade na matéria tributária, reforçado pelo princípio constitucional geral em que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (CF, art. 5º, II).

O reforço desse princípio visto em matéria de tributação encontra-se positivado no art. 150, I, da Constituição Federal, e o fez surgir entre os doutrinadores a nomenclatura do princípio da estrita legalidade.

Portanto, vê-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

Corroborando, assevera BASTOS que:

o que se extrai do texto transcrito é que, para se criar ou aumentar um tributo (assim entendida a base de cálculo ou a elevação da alíquota aplicável), não basta qualquer lei. É necessário que se trate de lei que atenda ao que alguns consideram um novo princípio, o da tipicidade tributária. Isto significa que a lei há de: delinear o fato cuja ocorrência fará surgir o dever de pagar o tributo (hipótese de incidência); estabelecer a base de cálculo, isto é, aquele aspecto mensurável da hipótese de incidência sobre o qual incidirá a alíquota (que também deverá vir prevista); além de indicar o sujeito passivo (normalmente sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público que instituiu o tributo) (BASTOS, 1997, p. 105).

Nossa Constituição é considerada farta em disposição de matéria tributária, principalmente no que tange à competência de instituição de impostos. CARAZZA (1998, p. 23), observa que “o legislador pátrio adotou, de modo exaustivo, a técnica de prescrever as áreas de competência das pessoas políticas, forjando, ao seu ver, um sistema rígido de distribuição de competências”.

Nos termos do art. 155, Inciso II, da Carta Constitucional Pátria, compete aos Estados, bem como ao Distrito Federal instituir o ICMS e sobre ele dispor, todavia, a própria Carta Constitucional é permissiva à União, quanto a esta competência, em

casos excepcionais, tais como na existência de territórios, ou na iminência ou estado de guerra externa, por força do que estabelecem o art. 147 e 154, II, ambos da Constituição Federal.

Como antevisto, com a positivação do fator imponível, ou do fato gerador, nascerá a obrigação tributária, sempre em regra aos princípios existentes e a norma (Lei) pré-estabelecida. A operação mercantil realizada pela via eletrônica terá, ao fim, com exceções, uma materialidade constante naquelas realizadas numa plataforma de mercado tradicional, e por isso mesmo devem receber o ônus da obrigação sob pena de desrespeito ao princípio da isonomia, que dispõe a igualdade de todos perante a lei. No entanto, mister ressaltar que BASTOS (1997, p. 116) destaca que “a igualdade diante do imposto não deve ser entendida como significado de que todos os contribuintes devam ser tratados da mesma maneira. Sua exegese correta é a seguinte: todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação devem ser tratados igualmente” .

3.3.1. Sujeitos Passivos da Obrigação

Hoje na Internet, *verbi gratia*¹⁵ (haja vista existam outras plataformas de comércio eletrônico), vê-se uma enorme diversidade de oferta de compra, venda e permutas de serviços e produtos (de natureza virtual e material), o que faz merecer atenção aos sujeitos passivos dessa específica obrigação tributária em tema.

Primariamente, há de se discernir sobre quem pode promover a realização de operações jurídicas mercantis (com transferência de titularidade). Entende-se que

¹⁵ Termo usado para designar plataformas de comércio eletrônico. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

são sujeitos passivos de ICMS o produtor, o industrial, o comerciante e o prestador de serviços muito embora não haja nada legalmente fortificado. Ressalta-se, ainda, para que estes configurem no pólo passivo da obrigação tributária, devem ser observados alguns fatores essenciais, quais sejam: a habitualidade e a natureza (finalidade) do bem, alvo da operação.

Não somente as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor podem ser compelidas a arcar com a exação. Também será compelido à obrigação aquele “comerciante de fato”, clandestino, mas que pratica operações de mercancia com habitualidade, ou até mesmo um menor que se insira nesse campo de habitualidade. Logo, um dentista que vende um equipamento de seu consultório para a obtenção de um novo, não fez, em momento algum, nascer fator imponível de ICMS.

Por conseguinte, para que nasça a obrigação, deve-se ater a própria natureza do bem hipoteticamente vendido, muito embora realiza uma operação mercantil sobre um bem, o comerciante não será, em todos os casos, compelido do recolhimento do imposto debatido *in casu*. O bem, alvo da operação deve prerrogativamente assumir a posição de mercadoria, dever ter a condição primária de ter sido adquirida com essa finalidade, ou assim revertida. Ou seja, a habitualidade deve estar presente não somente no ato, mas também em seu conteúdo, neste caso a mercadoria.

3.4. ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA NAS TRANSAÇÕES ELETRÔNICAS

Entre as mudanças operadas no comércio global como consequência da irrupção da *internet*, podem mencionar-se o desaparecimento dos limites geográficos; a substituição de numerosos agentes que participam no comércio tradicional, por transações eletrônicas; um incremento na competitividade dos ofertantes de produtos e serviços na rede; a redução e supressão, em alguns casos, dos canais de distribuição; a redução dos custos de produção e comercialização dos bens; o aparecimento de novas oportunidades de negócios.

Essas transformações do mundo econômico implicam, igualmente, grandes mudanças no mundo jurídico, sobretudo no que tange à área tributária. Conceitos fundamentais – como domicílio fiscal e estabelecimento permanente; competência e jurisdição tributária; e outros – sobre os quais se alicerçam os sistemas tributários de todo o mundo, vêem-se abalados. Por outro lado, a desmaterialização das transações e dos documentos fiscais – com o desenvolvimento do universo sem papel – e as mudanças nas formas de entrega ou transmissão de bens e mercadorias resultam na necessidade de atualização de grande parte do aparato desenvolvido pelos Fiscos para o controle e a fiscalização de tributos, exigindo o desenho de novas formas de se efetuar a administração tributária e aduaneira.

3.4.1. Impostos sobre o Consumo

Considera-se que os princípios tributários que guiam os governos em relação ao comércio convencional devem também guiá-los em relação ao comércio

eletrônico. Portanto, as presentes regras tributárias devem ser usadas para implementar esses princípios.

Dos princípios tributários que devem ser seguidos, dois são de particular importância, quando nos referimos à arrecadação de impostos sobre o consumo:

- i. Eficiência: Custos de cumprimento da obrigação tributária e custos administrativos para as autoridades tributárias devem ser minimizados.
- ii. Clareza e simplicidade. Regras tributárias devem ser claras e de simples compreensão, de modo a que os contribuintes possam antecipar as consequências tributárias antes da transação. Isto inclui saber quando, onde e como a tributo será cobrado. (CASTRO, 2002, p.2).

3.4.2 Imposto sobre a renda

Alguns já decretaram que a Internet tornará impossível alcançar os contribuintes. No governo brasileiro, diz-se que a rede tornou obsoletas as atuais formas de tributação e que as discussões sobre a reforma tributária versam sobre idéias do passado.

Assim, segundo NÓBREGA (2000, p. 1) “questões como guerra fiscal ou o local de tributação do consumo – se no Estado de origem ou do destino- não resistirão à evolução tecnológica. Será inevitável, afirma-se, o uso de impostos como a CPMF para tributar o consumo”.

Felizmente, nada autoriza concluir sobre o fim das formas tradicionais de tributar o consumo. Não há nenhuma base para provar que a Internet tornará obsoletos impostos sobre o valor agregado (IVA). E dificilmente o mundo embarcaria na estultice da CPMF.

A única grande verdade nesse mar de futurismo sem futuro é que a Internet vai virar um problema para a tributação do consumo nos EUA, onde o imposto é cobrado do consumidor final, o conhecido "*sales tax*".

Segundo NÓBREGA (2000, p. 1) “decisões da Suprema Corte americana estabeleceram que a autoridade fiscal de um Estado não pode exigir que um varejista localizado em outro território cobre o “*sale tax*” de um consumidor residente naquele Estado”.

O problema não existe nos impostos de consumo baseados no método do valor agregado (IVA), como são os casos do ICMS e do IPI. O fato gerador do imposto é a saída da mercadoria do estabelecimento, e não a forma ou o local de aquisição.

No Brasil, a compra pela Internet não cria um risco de sonegação diferente daquela realizada por catálogo ou por telefone, fax e televisão. Um prestador de serviço já podia trabalhar remotamente antes da Internet, usando o fax e o telefone.

A Internet pode agravar problemas já existentes no Imposto de Renda. Antes dela, a mobilidade de capitais e de pessoas já permitia que contribuintes mudassem de país em busca de alíquotas marginais mais baixas. Isso pode aumentar.

O trabalho via Internet vai aprofundar a discussão sobre jurisdição. Quem deve arrecadar o imposto sobre uma renda originada em outro país? Será o país-sede da empresa que pagou a renda ou aquele em que reside quem a percebeu?

Nas recentes discussões na União Européia sobre retenção na fonte em aplicações feitas em outro país, o Reino Unido sugere evitá-la, fornecendo informações sobre cidadãos que investem na City de Londres. Como ficaria o sigilo bancário?

Há, como se vê, muita discussão à frente, mas o IVA continuará viável enquanto não for possível transformar um bem material em “bits” e transmiti-los por via digital.

3.5. OPERAÇÕES E TRANSAÇÕES NO PAÍS E NO EXTERIOR POR MEIOS ELETRÔNICOS

A chamada nova economia desenvolvida através da internet e recheada de enormes investimentos alocados ao mundo digital, vem despertando grande interesse governamental na tributação das várias atividades efetivadas.

É pensamento majoritário que se praticada uma diferenciação fiscal nas transações *on line*, as atividades desenvolvidas através do instrumento eletrônico estariam sediadas em paraíso eletrônico, uma espécie de zona franca fiscal. Por essa corrente doutrinária, as transações na rede não devem gozar de discriminação fiscal em relação ao comércio tradicional, pois causaria prejuízos a consumidores e empresas.

Defende-se a aplicação dos mesmos impostos vigentes no comércio físico ao ambiente eletrônico, posto que a mudança se operou apenas na forma de realização, sem alteração da essência mercantil.

É necessário entretanto distinguir as operações em que a Internet atua apenas como um instrumento para realização da transação, daquelas em que se concretizam e se esgotam na plataforma eletrônica.

Portanto para CASTRO (2002, p. 2), coloca que “traçando um paralelo com os negócios tradicionais, o comércio eletrônico representa uma nova modalidade de venda remota, sendo que, em alguns casos, o instrumento eletrônico pode se constituir como o próprio meio de transferência do bem ou do serviço”.

Cumprir acentuar que a tributação de serviços no Brasil difere de outros países. Em relação à Europa, a distinção entre mercadoria e serviço é definida pelo critério negativo. No momento da operação verificado não ser o bem tangível, esse é considerado serviço, sujeitando-se a tributação.

Para GRECO (2001, p. 174), “no Brasil, a definição se dá pelo critério positivo, tendo em vista que a Constituição Federal atribuiu aos Estados a competência para tributar mercadorias e aos Municípios sobre os serviços.”

3.5.1. Operações de Natureza Interna

As transações realizadas através da Internet vieram deletar conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos, gerando inúmeros questionamentos acerca da competência para tributar.

Apesar de inexistir um ordenamento regulamentador, a maioria das operações mercantis realizadas através da Internet se enquadram perfeitamente na tributação tradicional aplicada ao comércio *off-line*¹⁶.

Alguns doutrinadores subdividem o comércio eletrônico em direto e indireto. A primeira hipótese cuida da venda de bens intangíveis e, a segunda de operações de bens tangíveis.

No comércio indireto, a ferramenta eletrônica atua como mero instrumento de transferência, não se encontrando dificuldades para aplicar a tributação clássica.

A operação de compra e venda por meio eletrônico, se equipara as vendas realizadas por telefone, fax ou catálogo, onde a mercadoria é entregue ao consumidor final pelos meios usuais. A saída da mercadoria do estabelecimento vendedor representa o fato gerador do ICMS, devido ao Estado onde está estabelecido o vendedor.

Na hipótese de prestação de serviços, a atividade estará sujeita à incidência do ISS, recolhido no local onde ocorre a prestação do serviço.

A maior dificuldade de tributação, reside nos bens incorpóreos, assim compreendidos o *software*, utilidades virtuais, serviços de *design*¹⁷. Com a nova figura das “mercadorias virtuais”, ocorre uma desmaterialização do bem, sendo impossível a distinção do que é bem ou serviço. De qualquer modo, uma vez que não se encontram caracterizadas no ordenamento fiscal, não podem estar sujeitas a enquadramento tributário.

A Constituição Federal prescreve caber à União definir os fatos geradores de impostos Estaduais e Municipais (art. 146, III, “a” e “b”), prevê expressamente que novas situações, quando não compreendidas nas hipóteses legais de incidência de impostos – por falta de previsão legal -, não são passíveis de tributação (art. 150, I). Aplica-se à espécie o princípio da legalidade tributária, onde se infere a inconstitucionalidade da cobrança pela ausência de previsão normativa.

Dessa forma, determinada atividade somente poderá se sujeitar à tributação, se estiver positivamente abrangida pela previsão constitucional.

No comércio de bens incorpóreos, onde o instrumento eletrônico atua como o meio de transferência e concretização do negócio, reside dificuldade em caracteriza-los como mercadoria, sujeitando-os à incidência do ICMS, bem como se inviabiliza a fiscalização pela Administração tributária.

¹⁶ Termo usado para designar operação fora do comércio eletrônico. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

¹⁷ Projeto. In: CARMAGNANI et al. The Yázigi dictionary: ingles português. São Paulo: Interação, 1990, p. 163.

3.5.2. Operações de Natureza Externa

No plano internacional, depara-se com o aprofundamento das questões sucintamente acima apontadas, levando-se em consideração a ausência de fronteiras geográficas, referência básica do Direito Internacional.

Inúmeros questionamentos surgem quanto ao conceito de mercadoria, estabelecimento, produto, serviços e bens, sendo certo que as definições clássicas de cada qual, não são acolhidas pela especificidade do ambiente digital.

Em se tratando da aquisição de bem importado tangível, caberá a incidência do imposto de importação, desprezando-se a plataforma em que a transação foi realizada, se o bem foi entregue pelos meios tradicionais.

No caso de compra em *web site*¹⁸ localizado fora do País, não entendido como estabelecimento virtual, mas sim permanente para efeitos de incidência tributária, não existe consenso sobre qual seria o local para recolhimento do imposto.

A questão ensejou pronunciamento da Organização e Cooperação para Desenvolvimento Econômico (OCDE), pelo qual transpõe para o meio digital, entendimento de que a tributação se instrumentaliza no local onde o rendimento é auferido.

Outras teorias apontam a hipótese de que a prestação de serviço em território diverso, se adotado o critério da atividade, deverá a tributação ocorrer no local onde se encontra sediado o prestador. Se aplicado o critério da utilidade, a incidência se dará no local onde foi prestado o serviço.

¹⁸ Um servidor de WWW. Contém páginas interligadas conhecidas como documentos de hipertexto (páginas de Web). In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#VV. Acesso em 17/09/2003.

Em se tratando de bens adquiridos e entregues através do instrumento tecnológico (*softwares* e utilidades digitais), a situação não encontra qualquer consenso, notadamente pela impossibilidade de se proceder a fiscalização.

Para GRECO (2001, p. 175), "o comércio internacional sempre manteve exclusiva relação nas fronteiras físicas e necessita ser repensado sob novo prisma da realidade digital, pois a distância que separa os usuários da Internet, desaparece a um clique do *mouse*¹⁹".

Porém, deve-se registrar que a ausência de legislação específica poderá conceder margem à incidência de bi-tributação, cobrança indevida de impostos, diante da incerteza da titularidade da competência tributária para a taxação da atividade.

3.6. E-COMMERCE NO BRASIL: DADOS ESTATÍSTICOS

Segundo o estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), o comércio eletrônico no Brasil apresenta claros sinais de evolução. É a conclusão da 4ª edição da pesquisa "Comércio Eletrônico no Mercado Brasileiro", realizada pela FGV de São Paulo, o setor movimentou US\$ 2,1 bilhões em 2002 - US\$ 1,6 bilhão proveniente das transações entre empresas (*business-to-business* ou *B2B*), e os US\$ 500 milhões restantes da venda para consumidores (*business-to-consumer* ou *B2C*).

Esses valores, de acordo com Alberto Luiz ALBERTINI (2002), coordenador da análise e professor da instituição, representam 1,18% das cifras movimentadas

¹⁹ Pequeno instrumento utilizado para auxílio na operação do computador. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

nas transações tradicionais entre empresas, e 0,35% se comparado ao comércio convencional entre empresas e consumidores. "Estes índices podem parecer pequenos se analisados isoladamente. Considerando a evolução do setor, a tendência é de crescimento - agora mais cauteloso e buscando retornos efetivos sobre os investimentos realizados", explicou o especialista.

Para a realização da pesquisa, foram consideradas 310 empresas - 48% na área de serviços, 38% em indústria e 14% do setor de comércio. O estudo mostra que essas companhias não realizaram crescimentos expressivos nos seus níveis de gastos e investimentos ligados ao e-commerce. Em 2002, o setor da indústria dedicou 0,27% da sua receita líquida; já o de comércio, 0,49%; e a área de serviços, 1,05%.

Da mesma forma, não foram registradas grandes novidade nas aplicações mais intensamente utilizadas por essas empresas para vender *online* - *e-mail*²⁰, troca eletrônica de dados e páginas na Internet lideraram os recursos. Segurança e privacidade, relacionamento com clientes, alinhamento estratégico e adequação tecnológica foram os aspectos mais relevantes listados por essas companhias quando o assunto é *e-commerce*.

Considerando as transações nas empresas (B2B), o setor de indústria foi o que mais utilizou o comércio eletrônico no seu relacionamento com fornecedores. Os produtos mais vendidos foram materiais de escritório, suprimentos, passagens aéreas, equipamentos de informática e informação. Já com clientes, quem liderou as transações foi a área de Comércio, com serviços bancários, informações, livros, eletroeletrônicos e produtos pessoais entre os artigos mais comercializados *online*.

²⁰ O mesmo que correio eletrônico. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

Segundo o relatório da FGV (2003, p.1) "de uma forma geral, as empresas ainda consideram as aplicações de e-commerce como novos canais de promoção e vendas - e não como uma forma efetiva de inovação de produtos e serviços". E com isso, ainda estão focando somente uma parte de seus processos de negócios - os que são referentes ao relacionamento externo com o cliente e fornecedor. O próximo passo evolutivo, de acordo com coordenador da pesquisa, será permear os processos internos e integrá-los com os externos de forma automática - pois atualmente o nível de integração.

No Brasil, segundo o boletim E-BUSINESS

o faturamento do varejo eletrônico cresceu 49,25% no primeiro semestre deste ano em relação ao mesmo período do ano passado, de US\$ 335 milhões para US\$ 500 milhões, segundo informações da empresa de pesquisa *e-bit* e da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico. Para o ano, as instituições prevêem um crescimento de 33% no faturamento em relação a 2002, para mais de US\$ 1,2 bilhão (E-BUSINESS, 2003, p.1).

As vendas de varejo nos Estados Unidos pela Internet subiram 4,6% no segundo trimestre do ano, para US\$ 12,48 bilhões, informou o Departamento de Comércio do país. Em comparação com o mesmo período em 2002, as vendas no comércio eletrônico saltaram 27,8%.

As vendas no comércio eletrônico declinaram 13,4% nos primeiros três meses do ano em relação ao último trimestre do ano passado, disse o departamento em seu relatório trimestral sobre vendas de bens e serviços na Internet, em outras redes eletrônicas e por *e-mail*. O pagamento não precisa ser feito pela rede para que a transação seja considerada. As vendas eletrônicas representaram 1,5% de todas as vendas no varejo norte-americano, o mesmo valor do trimestre anterior.

3.6.1. Impostos Incidentes e Base para Cálculos Tributários

A transação e aquisição de bens e serviços pela Internet pode sujeitar a incidência dos impostos sobre importação e exportação, renda, produtos industrializados, circulação de mercadorias e serviços, bem como o imposto sobre serviços.

As operações relativas a importação e exportação se sujeitam à aplicação do Imposto de Importação (II), cuja alíquota é variável em função do produto.

O ICMS é um imposto de competência estadual incidente sobre a circulação de mercadorias (bens materiais corpóreos) e 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, a alíquota praticada segue de acordo com as especificações da TIP (Tabela de Incidência do Imposto).

O Imposto sobre Serviços (ISS), incide sobre um bem econômico imaterial. É de competência municipal, tendo como fato gerador a prestação dos serviços constantes na Lista anexa ao Decreto Lei 406/68. O prestador do serviço é o contribuinte do imposto, recolhido sobre o preço do serviço realizado.

Cumprando destacar que a liberdade de Estados e Municípios para definir o percentual do imposto, fez erigir paraísos fiscais. As alíquotas mais baixas concedidas para captar investimentos, fazem parte da conhecida guerra fiscal.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) recai sobre a produção de matérias primas ou mercadorias, nacionais ou estrangeiras, tendo como regramento de incidência a TEC (Tarifa Externa Comum) e TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados).

Nessa oportunidade, convém mencionar que a legislação vigente sobre o programa de computador (*software*²¹) - Lei 9.610/98 -, protege a criação de obra intelectual, expressa por qualquer meio e fixada em suporte tangível ou intangível.

Sobre as operações do software incide o ISS, que se encontra tipificado na Lista de Serviços do ISS (itens 22 e 24) .

Pratica-se, porém, entendimento de que o software “de prateleira”, compreendido como aquele produzido em série, é mercadoria tangível, e se sujeita à incidência do ICMS sobre sua comercialização.

Dessa forma, alguns Estados tributam o software pelo valor integral –suporte físico acrescido da licença de utilização.

O surgimento da figura de bens não corpóreos que circulam através do ambiente eletrônico está a exigir a revisão dos conceitos tradicionais de mercadorias e de bens, bem como urgente atualização legislativa, a fim de que a atividade empresarial não esteja sujeita a interpretações errôneas, tendenciosas e oportunistas do Poder Público.

3.7. CONCRETIZAÇÃO DA OPERAÇÃO MERCANTIL E A INCIDÊNCIA DO ICMS

O ICMS sobre operações mercantis é certamente aquele que mais controvérsias suscita, justamente por ser ele que promove maior arrecadação, e justamente por envolver quantias maiores de dinheiro.

Embora trate da circulação de mercadorias, há de se gravar que a incidência não trata de uma circulação meramente física, mas sim jurídica.

²¹ Programa de computador. In: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

É fator prerrogativo para que se contemple o nascimento da obrigação tributária com a conseqüente incidência do ICMS que haja a transferência, de uma pessoa para outra, da titularidade, que verse sobre a posse ou propriedade. Sem essa, não há de se falar em operação mercantil jurídica, e, por conseguinte, do relativo imposto.

O ICMS incidirá, configurada a operação, desde os produtores originários até os consumidores finais observada a existência de sucessivos contratos mercantis. Acolhe a melhor doutrina que, para que um ato se positive como uma operação mercantil, deverá este ter previsão e ser regido pelas leis comerciais, ter por finalidade o lucro, bem como ter por objeto uma mercadoria.

Acalmado os ânimos pelo vislumbre de um novo mundo de possibilidades da nova plataforma tecnológica que é a Internet, e superada aquela visão de distância e intangibilidade daqueles atuantes na rede, percebe-se o qual tipificável e imponível são as operações nesse meio realizadas. Embora existam empresas totalmente virtuais, grande parte, e as maiores, possui todo um patrimônio e uma estrutura física, tais como sedes administrativas e operacionais, depósitos etc. Na opinião de SALDAN:

O mínimo, é constatação de uma sede, principalmente nas “.com”, quando é necessário para o registro do domínio um CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas) responsável, momento em que, concomitantemente, será apresentado o endereço da mesma empresa. Cabe ressaltar que rapidamente, o quão rigorosa deve ser os órgãos credenciados para que seja propiciada e facilitada a responsabilização e a disposição de competências tributárias. (SALDAN, 2001, p. 3).

O que difere, no ensejo ao fator gerador, uma venda de um rádio pela Internet, e a venda do mesmo numa plataforma tradicional de comércio senão o meio empregado para compra e para a venda. O fato imponível do imposto concretiza-se da mesma forma, e, em ambos os casos, surtirão a necessidade do respectivo cupom (ou nota) fiscal para que se promova o recolhimento.

3.7.1. Da Mercadoria Virtual, Material e Cessão de Direitos

Por mercadoria, para fins de tributação de ICMS, entende-se todo o bem móvel, que tem por destinação específica a mercancia, venda ou revenda. Logo, um bem de uso próprio ou um bem do Ativo Permanente de uma empresa, quando vendido a terceiro por seu proprietário não cria a obrigação do pagamento de ICMS, visto que, muito embora se trate de um bem móvel, não possui a destinação específica da mercancia, e por não ser habitualidade a venda de bens dessa natureza, e sua venda não tem por fito a obtenção de lucro.

O comércio eletrônico, a Internet, introduziu ao estudo das disposições tributárias uma nova categoria de mercadorias, as virtuais. A venda de um livro, independente da plataforma utilizada, é revestida de uma materialidade inerente à própria mercadoria. Instigante torna-se a matéria, quando as mercadorias são introduzidas totalmente de forma virtuais, tal como a venda, via *download*, de um livro completamente digitalizado, ou ainda em “*CD-room*”²².

Assim como nas questões que envolvem empresas distribuidoras de filmes em suporte de vídeo-cassete, a *atividade-meio* não é, somente, competente para o nascimento da obrigação tributária do ICMS. Melhor elucidando, é forte o sustento doutrinário que as fitas, num sentido corpóreo, não são suficientes para surtir em obrigação do ICMS, por se tratarem de uma *atividade-meio* para o alcance da *atividade-fim*, qual seja, a cessão de direitos da obra intelectual. Logo, extensivamente, as plataformas, ou o meio de compra e formato, não são suficientes para impedir a exação advinda do ICMS.

²² Disco onde se armazenam dados. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

A extensão de conceitos, bem como a boa hermenêutica, são, e serão, cruciais para que se evite o engessamento da justiça frente às evoluções tecnológicas e sociais. Ressalta-se o caso dos livros digitais, que podem ser vendidos por meio de *download*, ou em "CD-room". A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, alínea "d", confere imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de modo que o intento do constituinte foi o de facilitar a difusão de obras literárias e científicas, escolhendo o termo "livro", como instrumento hábil para a propagação de cultura e informações em sua época, pouco importando sua forma de materialização mas sim seu substrato. Logo, declina a melhor doutrina e em parte jurisprudencial, para a extensão da imunidade das obras que assumem essa natureza, independente da sua forma material (meio).

Destarte, há de se ressaltar, como visto, que nem todo negócio realizado na Internet, ou outro "ambiente" eletrônico, é passível de incidência do imposto, observada ainda as questões que envolvem cessão de direitos, muito comuns quando se trata de *softwares*. Apesar da consideração tradicional, pelo direito brasileiro, da mercadoria como sendo algo corpóreo, totalmente tangível, é impossível conceber a ocorrência de uma inflexibilidade das normas e uma impossibilidade hermenêutica. A mercadoria, conceitualmente, transcende a idéia material, posto que vislumbramos a atuação de empresas de importância mundial investindo e comercializando bens (mercadorias) totalmente virtuais, intangíveis.

O mercado de *softwares* reveste-se de uma peculiaridade inerente a concepção dos mesmos. Os programas de computadores (*softwares*) têm sua conceituação legal positivada na Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, precisamente em seu art. 1º. Portanto, tem-se:

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

Existem, para fins de estudo de incidência, duas espécies de *softwares*, aqueles denominados "de prateleira", e aqueles que servem de base para a prestação de serviços. O primeiro, por si só constitui-se uma mercadoria, mistura-se nesses o meio e o fim. Estes são produzidos em série, sendo propiciado ao consumidor a compra de uma cópia ou exemplar do mesmo que deterá a sua titularidade por prazo indeterminado. O segundo serve como "atividade-meio" como plataforma para a prestação de serviços, são *softwares* cedidos para a execução de atividades específicas, tais como aqueles vistos em escritórios de contabilidade, em que através dos *softwares* os serviços estão envoltos e sobre os quais paga-se *quantum* prestações em prazo fixado ou gradativamente ao serviço prestado. Trata-se sim de uma cessão de direitos, quase sempre realizada em contrato com prazo e restrições determinadas.

Cabe frisar, que seguindo essa linha doutrinária que tenta desmistificar a intangibilidade do comércio eletrônico, demonstrando que seus fins não podem ser imunes em decorrência de seus meios, em respeito ao princípio da isonomia, os *softwares* tidos como "de prateleira" não pode recair na estrita visão de materialidade. Haja vista que grande parte destes são vendidos por empresas especializadas na rede mundial de computadores, que possuem suas "prateleiras virtuais" onde oferecem uma gama de produtos (mercadorias), grande parte fabricada em série, que vão dos utilitários aos entretenimentos. O que, mais uma vez, irá deferir, daqueles jurisprudencialmente já considerados tributáveis pelo ICMS, será o meio utilizado para a concretização da venda (*v.g., download*).

3.8. FORMAS ALTERNATIVAS DE CONTROLE FISCAL

Muito embora a instituição de exações tributárias seja alvo de controvérsias de ordem social ao longo de toda a humanidade socializada, o acalento sempre foi a demonstração de reversão em prol dos contribuintes do *quantum* arrecadado. Com o passar dos anos, séculos, isso já não foi tão suficiente diante das comprovações drásticas de malversação desses valores.

Mesmo exaurida pelo excesso da carga tributária nacional, grande parte injusta e conseqüente da má administração pública, a população sempre demonstrou empenho e interesse por mudança e justiça. Sentem na pele, e clamam, pelo princípio constitucional de igualdade. Com este empenho e interesse, o próprio Estado, o poder executivo principalmente, pode prover-se em questões tributárias, pois o povo já tem a consciência de que a sonegação de poucos, influencia na vida de todos, e por isso mesmo já não se porta mais de maneira inerte, buscando sempre iniciativas e formas alternativas. Nada impede, ressalta-se, que se proceda um eficiente planejamento tributário, de forma a minimizar lícitamente os encargos tributários.

Quanto à arrecadação, quantas vezes pode-se ver o fisco, estadual, federal e municipal, recorrer ao próprio cidadão o exercício da fiscalização, e, muito embora insatisfeito com a administração do dinheiro arrecadado, não faltaram exemplos de honra. As Notas Fiscais sempre foram alvo da fiscalização popular, e o *quantum* hoje arrecadado em ICMS seria consideravelmente menor se não fossem as contribuições da sociedade, requerendo as Notas em suas compras, e denunciando aqueles que sonegam.

Mais uma vez, o auxílio social pode ser salutar à arrecadação do ICMS. Vamos a prática: numa relação de compra e venda, o comerciante (*site* de vendas) utiliza-se de todas as suas técnicas de *marketing* na oferta das mercadorias que possui em estoque, o consumidor, por sua vez, entra no *site* com a intenção de compra, um aparelho de *DVD*, por exemplo, o consumidor ao optar pela finalização de suas escolhas, chegará ao ponto final (chamada *cesta de compra*), local onde constará o valor do bem escolhido, valor do frete, descontos, formas de pagamento etc. Ciente de tudo, o consumidor irá “clicar” em concluir compras, ou em alguma terminologia semelhante.

Pronto, pouco sabe, ou nada sabe, se sua mercadoria virá acompanhada de cupom ou nota fiscal, ou se a empresa estará prestando com o recolhimento do imposto referente à operação realizada, e que tanto fez aumentar o valor do bem por ele comprado. Todavia, o mesmo não hesitaria em comunicar ao fisco se houvesse a possibilidade, e, é claro, se tal ato não fosse dispendioso ou cansativo.

Neste caso, a própria tecnologia pode ser empregada e revertida às partes, fisco e consumidor, favorecido pelo aumento da arrecadação que ao próprio e a sua família será revertida, em tese. O poder público que tanto apelo fez nos meios tradicionais de comunicação ao longo dos anos pode utilizar-se desse meio como forma de controlar e auditar as empresas do *e-commerce*. Na efetivação de cada compra, no quadro onde aparece o valor concluso da compra, pode o fisco licitamente “clonar” o mesmo, pondo-o ao lado, em forma de *link* em que o consumidor poderá confirmar o valor de sua compra contribuindo ao fisco com o relato de sua operação. Toda informação depositada iria ser “hospedada” pelo órgão competente de arrecadação, que poderia, ao final, confrontar com as demonstrações contábeis e financeiras das empresas. Problemas como vendas não realizadas,

devolvidas, entre outros, poderiam ser muito bem trabalhado pela estatística, ou por outros meios comprobatórios. Mensagens de apelo, dentro do próprio *site*, abaixo do *link*²³ da receita (neste caso estadual, por tratar-se do ICMS), seriam também imprescindíveis para o conhecimento do benefício das informações que estarão por oferecer.

Outro fato importante a ressaltar, e que as Ciências Contábeis já vem há muito indicando, é a visão retorcida e de pouca utilidade que os demonstrativos contábeis tradicionais vêm oferecendo, principalmente no que tange às organizações do conhecimento, que tem seu valor quase que em totalidade atribuído à seu patrimônio intangível, como ocorre nas empresas de *e-commerce*. A apresentação de demonstrativos que evidenciem isoladamente as negociações da natureza em estudo se tornaria de extrema relevância na parte de confrontação e auditoria dessas empresas, é claro que sempre respeitando a apresentação daqueles previstos em Lei, mas que em muitos casos não são suficientes para as elucidações que se fazem necessárias.

²³ Nome que se dá às imagens ou palavras que dão acesso a outros conteúdos em um documento texto. O link pode levar a outra parte do mesmo documento ou a outros documentos. In.: Dicionário de Informática Online. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o término este estudo pode-se extrair algumas conclusões importantes, a principal conclusão é que esta pesquisa é só o começo de uma longa caminhada. Acredita-se que todos os objetivos foram alcançados, tanto o objetivo geral como os específicos.

Embora longe de uma solução ideal, as transações comerciais via internet, quando pagas por meio de cartão de crédito ou de depósitos bancários, já estão sendo parcialmente tributadas no Brasil, pois incide sobre todas as transações financeiras realizadas por qualquer pessoa física ou jurídica a CPMF (Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira). A alíquota atual é de 0,38%.

O ICMS assume hoje extrema importância social, atingindo as empresas, empregadoras, e que não podem jamais ser exauridas injustamente pela carga tributária imposta pelo Estado; os cidadãos que assumem diversos pólos, como empregados, empregadores e consumidores; e o próprio Estado que depende deste para a movimentação da máquina estatal. Se o estudo das disposições tributárias acerca do ICMS já eram controversas e, concomitantemente, de extrema importância social, o advento de novas questões que carecem de discernimento sobre competência, incidência, controle etc., merecem imediata recepção doutrinária e posteriormente legislativa. Na impossibilidade imediata de um atendimento legal positivado que atenda as discussões acerca desse tributo, a hermenêutica e a interpretação extensiva, em muito atacadas pelo próprio poder público, servirão como acalento e ao seu benefício próprio, devendo, é claro, nunca ultrapassar os reais interesses sociais. Destes mesmos artifícios, diante da inércia legislativa, poderá, e deverá, valer-se o cidadão contribuinte.

Há, enfim, que se desmistificar o comércio eletrônico por ser tão somente algo de natureza incorpórea, pois todas as operações nesse meio realizadas tem por fim a mesma materialização operacional que a lei confere como fato gerador. Todas os estudos e apontamentos científicos e alternativos que abordem tão importante temática serão sempre bem vindos, pois mantendo-se a inércia, as dificuldades suscitadas hoje, serão multiplicadas em consequência ao incessante avanço sócio-tecnológico.

Talvez a maneira mais eficaz, do ponto de vista dos governos, seja uma ação coordenada para ganhar controle sobre o mundo on-line. O modo mais rápido e direto para evitar conflitos seria definir uma legislação internacionalmente aceita.

Para finalizar, acrescentamos que, numa análise mais ampla dessa nova realidade de um mundo eletrônico, o que nos salta aos olhos é a necessidade, inadiável, de promovermos uma grande articulação no sentido da promoção de parcerias permanentes entre os Fiscos de todos os países, sem o que não conseguiremos dar efetividade à nossa ação e não seremos capazes de cumprir com nossa missão institucional.

O próprio desenvolvimento tecnológico no campo da informação – que nos coloca esses novos desafios – nos dá também os meios de enfrentá-los. Nunca antes as Administrações Tributárias dispuseram de ferramentas tão poderosas para a efetivação de um intercâmbio eficaz e ágil de informações, tanto em nível doméstico quanto em nível internacional.

Nesse trabalho abordou-se os aspectos tributários da questão e, talvez a intangibilidade, o desconhecimento real do volume financeiro de operações, e a carência de capital humano capacitado, sejam alguns dos principais óbices para o alcance variado de mecanismos suficientes para a tributação do comércio virtual.

Não obstante a isso, rege-se nosso Sistema Tributário Nacional no liame do princípio tributário da isonomia, sustentado pela nossa Carta Magna que reflete inteligência em seu artigo 5º, Inciso I, ao dispor igualdade de direitos e obrigações àqueles que vivem em nosso território e sobre a égide desta. Talvez enquanto se pense em sistemas e instrumentos que superem tecnologias direcionadas à evasão e a sonegação, a solução possa estar em um sentimento muitas vezes desprezados pelo poder público, o interesse social.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Flávio. **Auditoria e constituição de crédito tributário em operações de comércio eletrônico**. Paper apresentado na conferência Internacional "As Administrações Tributárias em um Mundo Eletrônico", 3-6 de junho de 2001, Montreal, Canadá.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição Federal de 1988 e da emenda 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BNDES. **Reforma tributária: Como tributar o comércio eletrônico? A (pouca) experiência internacional**. Secretaria para Assuntos Fiscais – SF, maio, 2000.

BORGES, Arnaldo. **Introdução ao Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**. Brasília. 5 out. 1988. Diário Oficial da União nº 191-A.

BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no país, e da outras providências. **Disponível em: [http://: www.senado.gov.br](http://www.senado.gov.br)**. Acesso em: 14 mar. 2003.

BUYDENS, S. Avanços e tendências do comércio eletrônico em matéria de tributação. **Anais**. Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. Brasília, Junho, 2000.

CARAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CASTRO, Aldemario Araújo. **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**. Disponível em: <http://www.ius.com.br/doutrina/tribune3.html>. Acesso em: 01 set. 2002.

DICIONÁRIO ONLINE. **Saiba o que significam os termos mais complicados da informática**. Disponível em acesso em www1.folha.uol.com.br/folha/informatica/sos_dic_uvwxzyz.shtml#W. Acesso em 17/09/2003.

FGV. **E-commerce no Brasil: US\$ 2,1 bilhões em 2001**. Online. Disponível em <http://ce.mdic.gov.br/>. Acesso em 29.08.2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. **Direito e Internet**: relações jurídicas na sociedade informatizada. São Paulo: Atlas, 2001, 174.

KRAKOWIAK, Ricardo e KRAKOWIAK, Leo. **Direito e Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NÓBREGA, Mailson da . **Fantasia tributária na Internet**. São Paulo: Folha de São Paulo, 20 de abril de 2000.

TADAO, Takahashi (org.). **Sociedade da Informação no Brasil: Livro Verde**. Disponível em: http://www.socinfo.org.br/livro_verde/index.htm. Acesso em: 30 ago. 2002.

SALDAN, Eliane, CUNHA, Ellen Cristina. **Evasão Fiscal através do E-Commerce**. Disponível em: <http://www.cbeji.com.br/artigos/arteliana26082001.htm>. Acesso em: 01 set. 2002.