

EVASÃO FISCAL ATRAVÉS DO *E-COMMERCE*

Eliane Saldan  
Ellen Cristina Cunha

Este artigo trata da evasão fiscal provocada pelo desenvolvimento do comércio eletrônico, da dificuldade em caracterizar a obrigação tributária, e da impossibilidade de desenvolver atividade de fiscalização através dos documentos virtuais, não albergados pela atual legislação tributária.

COMÉRCIO ELETRÔNICO, EVASAO FISCAL.

Eliane Saldan e Ellen Cristina Cunha são acadêmicas do 9.º período do curso de Direito das Faculdades Integradas Curitiba, matriculadas na Disciplina Direito Empresarial, ministrada pelo professor Marcos Wachowicz no primeiro semestre letivo de 2001.

1 INTRODUÇÃO

A popularização de uma tecnologia antes desenvolvida com interesses bélicos, fez da *Internet* um meio de comunicação e informação que permite a qualquer cidadão manifestar a vontade de celebrar determinados negócios jurídicos, através de um *modus operandi* que lhe confere segurança e eficácia jurídica.

Renato M. S. Opice Blum, fundador do IBDI – Instituto Brasileiro de Política e Direito da Informática, noticia:

O Brasil já conta com aproximadamente 8 milhões de internautas e previsões de movimentar U\$ 60 bilhões no comércio eletrônico em 2.004. As perspectivas otimistas relacionadas ao sucesso de negócios através da rede crescem a cada dia. Estudos concluem que a presença virtual pode significar a sobrevivência da própria empresa. Para o consumidor estima-se que as compras pela internet chegam a ser 15% mais baratas que as demais. Para o fornecedor a redução dos custos associados à estrutura de vendas podem ser até 80% menores.

O termo *e-commerce* vem sendo empregado para designar uma variedade de atividades comerciais desenvolvidas através da *Internet* ou das *intranets*, tais como a venda *on line* de bens e serviços, transferência eletrônica de fundos, troca eletrônica de dados entre terceiros ou entre unidades de um grupo mercantil<sup>1</sup>.

A 12.<sup>a</sup> pesquisa anual de administração de recursos de informática realizada pela Fundação Getúlio Vargas indica que, no ano corrente, o Brasil será o maior investidor da América Latina em tecnologia da informação (US\$78 bilhões), razão pela qual empresas fornecedoras de tecnologia e soluções para o comércio eletrônico (IBM, PeopleSoft, Xerox, entre outras) planejam investimentos no país.

O resultado da 'Pesquisa Comércio Eletrônico no Mercado Brasileiro', edição 2001, também da FGV, revela que em 2000, o volume do comércio *b2b*<sup>1</sup> triplicou em relação ao ano anterior, enquanto o *b2c*<sup>2</sup> quadriplicou. Implementando o *b2b*, o *collaborative-commerce* ou *c-commerce* representa a parceria para troca de informações entre fornecedores e compradores.

---

<sup>1</sup> Cf. DOERNBERG, Richard L., *Electronic Commerce and International Taxation*, IFA: Kluwer Law International, 1999, p. 3.

<sup>1</sup> Business-to-business ou comércio no âmbito empresarial.

<sup>2</sup> Business-to-consumer ou comércio no mercado consumidor.

Um instituto de pesquisas norte-americano, Gartner Group, divulgou números que revelam que as vendas do mercado *b2b* mundial atingiram quatrocentos e trinta bilhões de dólares em 2000, equivalente a 189% a mais do que em 1999.

A Organização Mundial de Propriedade Industrial estima que, no período de 2003 e 2005, o comércio eletrônico deverá movimentar aproximadamente três trilhões de dólares.

Inevitavelmente, surgem novos conceitos e princípios da teoria geral de um ramo do Direito que vem galgando autonomia científica, denominado Direito da Informática, como contratos eletrônicos, assinatura digital, certificados eletrônicos, tabelionatos virtuais, cartórios cibernéticos, cibernotários, criptografia de mensagens, *e-money*, dando indícios de mudanças sociais instigando soluções normativas.

O valor que se tem dado aos chamados documentos virtuais e a aptidão de tais negócios produzirem efeitos no mundo dos fatos e na seara jurídica traduz a realidade em que o comércio eletrônico está se desenvolvendo.

E se ao Direito cabe regular negócios jurídicos de uma forma geral, os contratos celebrados *on line* não estão, ou não deveriam estar, imunes às suas prescrições.

Porém, como a evolução da ciência jurídica nem sempre acompanha a evolução social, cabe aos operadores jurídicos raciocinar a solução dos casos concretos.

Em se tratando de Direito Tributário, o desafio é maior, já que nessa realidade, o Poder Público não dispõe de meios para fiscalizar e tributar as transações concretizadas em ambiente virtual, propício à fuga fiscal.

Analisando conceitos válidos no atual direito tributário, é possível verificar que a tributação do comércio eletrônico pressupõe a elaboração de outros conceitos e nova legislação, que, no momento em que forem concluídos, provavelmente não servirão para tutelar os avanços tecnológicos que até lá acontecerão.

Daí porque se deduz que a sonegação fiscal continuará, provavelmente, escapando ao controle do Estado, embora este, em futuro não distante, estará participando do *b2g*<sup>1</sup>, justamente porque a diminuição de custos é o atrativo.

---

<sup>1</sup> Business-to-government.

## 2 COMÉRCIO ELETRÔNICO E DIREITO TRIBUTÁRIO

A primeira lei a regular transações eletrônicas foi a *Digital Signature Act*, promulgada pelo Estado de Utah. A maioria dos outros Estados norte-americanos, assim como diversos países europeus, já possuem legislação específica. A Comunidade Européia iniciou as diretivas de harmonização de legislações.

Na América Latina, a Argentina e o Uruguai já legislaram sobre assinatura digital e documento eletrônico.

Em 1996, a UNCITRAL adotou a Lei Modelo sobre Comércio Eletrônico, sugestiva de normas a serem adotadas pelos países, visando a criar um ambiente internacional propício ao desenvolvimento dos negócios eletrônicos.

A *Global Information Networks: Realizing the Potential*, realizada em Bona, traçou recomendações sobre o comércio eletrônico na Comunidade Européia, que, conjugadas com as linhas mestras sugeridas em julho de 1997, por Bill Clinton, então presidente dos Estados Unidos, resultaram em uma declaração conjunta sobre comércio eletrônico.

Em janeiro de 2000, foi aprovado, nos Estados Unidos, o *Uniform Electronic Transaction Act*, através do qual a assinatura digital foi colocada no mesmo nível da assinatura em papel, como ocorre na Alemanha, com a *Informations und Kommunikationsdienste Gesetz Jukdg*.

No âmbito legislativo brasileiro, uma Comissão Especial de Informática Jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil desenvolveu anteprojeto de lei que dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital, considerando a transnacionalidade do comércio eletrônico e propondo que as certificações estrangeiras tenham a mesma eficácia das certificações nacionais.

Dessas informações, é possível visualizar o rompimento de paradigmas do tradicional comércio a dimensão ocupada pelo comércio eletrônico, bem como sua irreversibilidade, sendo também possível deduzir que a disciplina jurídica do comércio eletrônico está em fase embrionária.

A existência de um mercado eletrônico, o crescimento do comércio virtual e, principalmente, a brutal produção de rendimentos através deles são desafios aos Estados interessados em não perder seu poder tributário, sendo, ao mesmo tempo, os maiores atrativos aos comerciantes e consumidores, à medida tal realidade diminui despesas e preços, pois tal modalidade de comércio elimina várias etapas dos canais de distribuição (distribuidor regional, atacadista, varejista, etc.).

Embora sejam os meios eletrônicos instrumentos de comunicação, vale dizer, meio de concretização das tradicionais transações, reproduzindo os modelos jurídicos do comércio já praticados, suscitam indagações universais acerca da incidência de tributos e dos quais, assim como da competência legislativa num ambiente sem fronteiras.

O uso da *internet* como meio de realização de negócios jurídicos de conteúdo econômico, portanto, manifestações de capacidade contributiva, impossibilita a fiscalização ou verificação da ocorrência dos fatos geradores de tributos.

O nascimento da obrigação tributária, como consequência que é da conjugação de vários elementos, acaba não ocorrendo se, no mundo físico, alguns deles deixam de acontecer, como no caso de intermediação.

Prevê o ordenamento jurídico brasileiro que a possibilidade de arrecadação de parte da riqueza gerada pelos contribuintes depende de prévia lei que, além de autorizar a cobrança de tributos, deve definir todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, cuja identificação permitirá a quantificação do tributo devido em cada situação concreta que espelhe a hipótese de incidência descrita na norma legal.

Portanto, a legalidade tributária requer que a própria lei defina os comportamentos e as características que autorizem a cobrança de determinado tributo, que passa a ser exigível pelo Estado caso não ocorra o adimplemento da obrigação.

Porém, para formalizar essa exigibilidade, ou seja, para que ocorra o lançamento do crédito tributário, exige-se a verificação dos pressupostos que comprovam a ocorrência do fato gerador.

Por tal razão, existe a atividade de fiscalização, que compreende todos os atos desempenhados pela autoridade pública para verificar a ocorrência do fato gerador, vale dizer, a investigação das demonstrações econômico-financeiras do contribuinte para detectar a subsunção do fato concreto à norma.

No comércio eletrônico, além das transações não se concretizarem e formalizarem no mundo dos fatos, a autoridade fiscal, sujeita ao princípio da legalidade objetiva que está, não tem autorização legal para realizar o lançamento dos tributos que poderiam incidir naquelas operações.

Logo, nem mesmo os documentos virtuais, indicativos de atos ou fatos juridicamente relevantes, podem ser utilizados pela autoridade administrativa como fontes documentais representativas de obrigações tributárias, pois não foram recepcionados pelo ordenamento jurídico nem albergados pelo artigo 195 do Código Tributário Nacional.

Marco Aurélio Greco<sup>1</sup> questiona a possibilidade de uma futura lei tributária atribuir aos provedores da *Internet* a função de agente fiscalizador dos negócios jurídicos realizados pelos clientes que armazenam *home-pages* em seus espaços, o que, sem dúvida, é uma prerrogativa inderrogável da Administração Pública.

### 3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

---

<sup>1</sup> Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77.

Para fundamentar as idéias acima delineadas, tomar-se-á como exemplo o imposto incidente sobre a venda de mercadorias e serviços, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, para demonstrar que nas transações efetuadas *on line*, alguns dos pressupostos legais não ocorrem.

Basicamente, através do comércio eletrônico, ocorre o comércio de bens - comprados pela *Internet* e entregues fisicamente ao adquirente ao a quem deste comprou, suprimindo-se, então, uma das fases de circulação – ou o comércio de bens ou serviços comprados pela *Internet* e entregues diretamente ao comprados através de *download*, quando é impossível atingir o contribuinte.

A desintermediação propiciada pelo comércio eletrônico, seja na cadeia *business-to-business* (demanda empresarial) ou na *business-to-consumer*, resulta em redução de custos e possível redução de preços pagos pelo consumidor final de bens e serviços, uma vez suprimidos alguns elos da cadeia de produção e distribuição.

### 3.1 ESTABELECIMENTO VIRTUAL

O *site* comercial é comparado por Fabio Pugliese<sup>1</sup> a um cartaz que possibilita ao usuário do comércio eletrônico conhecer a estrutura organizacional, a situação financeira, o negócio da empresa e os diversos produtos oferecidos, destacando que pode ter função exclusiva de promover determinado negócio, permitir a venda de produtos com outras empresas (*inter company*) ou efetuar a venda a consumidor.

A lei complementar 87/96 considera estabelecimento o local, privado ou público, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, ou onde encontram armazenadas mercadorias.

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Economico pela USP.



A Convenção Modelo para a Bitributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE define estabelecimento como “a fixed place of business through which the business of a enterprise is wholly or partly carried on.”, noção adotada pela U.S. Model Tax Convention.

O Supremo Tribunal Federal entende que “a expressão estabelecimento tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (artigo 1.º, III, 2.ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.”<sup>1</sup>

As empresas e lojas virtuais não apresentam características mínimas, como instalações físicas, estabilidade, conexão da instalação com a atividade empresarial e aptidão para gerar rendas para a empresa, apontadas pela moderna doutrina como requisitos para a configuração de estabelecimento comercial.

E sendo o *web site* um *software* armazenado em um computador, não pode ser considerado o estabelecimento permanente da empresa.

Interessante destacar a peculiaridade dos *softwares*, inconfundíveis com seus suportes físicos, não são considerados mercadorias, porque ocorre apenas locação, cessão ou licença de uso, conforme a Lei Federal N.º 9.609/98, e não transferência da propriedade de seu criador intelectual ou titular.

Embora a Lei Complementar 87/96 entenda como local o espaço onde determinado fato acontece, não há como estabelecer um vínculo suficiente para justificar a imposição tributária, a não ser que a operação seja efetuada através do computador de uma empresa convencional, seguida por emissão de nota fiscal, por funcionário desta.

---

<sup>1</sup> Recurso Extraordinário 203.075-9/DF, DJU 29.10.1999, p. 403.

A complexidade aumenta em relação a bens e serviços adquiridos *on line* e provenientes de outros países, quando o comprador também foge dos ônus tributários decorrentes desse tipo de transação, especialmente nas entregas por serviço postal.

### 3.2 MERCADORIAS, PRODUTOS, SERVIÇOS E CIRCULAÇÃO VIRTUAL

Paulo de Barros Carvalho<sup>2</sup> entende que a natureza mercantil de um produto está na destinação que pode conferir-lhe atributos de mercadoria.

No entendimento do Ministro Sepúlveda Pertence<sup>3</sup>, da Corte Suprema Brasileira, "o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinados a sê-lo."

Em se tratando de comércio eletrônico direto, quando ocorre a entrega física da mercadoria após a celebração de um contrato através da Internet, é facilmente detectável a circulação das mercadorias e mudança de titularidade, com a emissão de nota fiscal, portanto, hipótese de incidência do ICMS.

Porém, o raciocínio não é tão óbvio quando há ausência de sinais exteriores indicando a concretização dos negócios jurídicos que ensejam imposição tributária.

Isso ocorre, por exemplo, quando uma das etapas de circulação das mercadorias é suprimida, ou quando a contratação de serviços é apenas intermediada através do meio eletrônico, no qual a fiscalidade não pode atuar.

Os chamados produtos virtuais ou digitais representam uma revolução à parte. Músicas, livros, *softwares* circulam através de cabos eletrônicos para chegar ao adquirente. Definir quantos e quais tributos deixam de incidir é tema controvertido. A

---

<sup>2</sup> Regra Matriz do ICM. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC/SP. Tese apresentada para a obtenção do título de livre docente, pág. 207.

<sup>3</sup> Recurso Extraordinário N.º 176.626-3/SP, DJU 11.12.1998, p. 316.

incidência de ICMS em tais situações é defendida pelo uso da analogia ao tratamento da energia elétrica, de natureza incorpórea. Porém, o uso da analogia não pode criar tributo inexistente na legislação.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou pela incidência de ICMS apenas sobre os *softwares* vendidos em escala, em prateleiras, quando devem ser considerados mercadorias, emitindo pronunciamento do qual é possível deduzir a não incidência sobre os produtos digitais enviados pela *Internet.*, assim decidindo o Recurso Extraordinário 199.464, DJU 18.02.2000, p. 101:

“No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado ‘de prateleira’, e o licenciamento ou cessão do direito de uso do software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS.”

A *Implementation Option N.º 18*<sup>1</sup> do Relatório de Discussão de Matérias Fiscais sobre Comércio Eletrônico, que norteou a conclusão Comitê de Assuntos Fiscais da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE na Conferência Ministerial realizada em outubro de 1998, em Otawa, para discutir a tributação do *e-commerce*, de que o fornecimento de produtos digitais não deveria ser tratado como fornecimento de mercadorias, recomenda:

Autoridades alfandegárias vêm concluindo que para o propósito de tributação sobre o consumo, o fornecimento de produtos digitais não deve ser tratado como um fornecimento de mercadorias, porque:

a) serviços e propriedade intangível podem ser recebidos *on line* em forma digitalizada. Eles são recebidos pelos consumidores diretamente do

---

<sup>1</sup> Proposta de Implementação (tradução livre).

fornecedor. Eles não estão sujeitos a controle alfandegário nem são transportados na acepção tradicional por um intermediário. Eles não são produtos tangíveis quando recebidos inicialmente pelos consumidores. O consumidor pode criar um produto tangível depois, mas isso depende de sua escolha.

- b) o Comitê de Assuntos Fiscais, dessa forma, concluiu que, no objetivo de dar certeza sobre o tratamento dos produtos digitais enviados *on line* para propósitos tributários, através de fronteiras internacionais, estes produtos não devem ser tratados como mercadorias.

Logo, a interpretação dos conceitos também desafia o Poder Judiciário a dar soluções adequadas às diversas situações existentes.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Enquanto prevalecer o princípio da legalidade objetiva, a tributação das operações comerciais virtuais é pretensão que aguardará uma solução legislativa e outra tecnológica que permita a fiscalização de tais negócios.

Primeiro, porque os documentos virtuais são indícios inservíveis para deduzir uma obrigação tributária e não há lei que obrigue os contribuintes a apresentá-los ao fisco. Ainda que fossem presunções satisfatórias, a atividade de fiscalização dos poderes tributantes, cujos limites estão previstos em legislação ordinária, não pode desrespeitar garantias constitucionais como o direito ao sigilo, à intimidade e à privacidade.

A alternativa seria buscar, antes, uma solução tecnológica para que o Poder Público possa controlar o comércio eletrônico, harmonizando a fiscalização tributária com o direito à privacidade.

Embora isso pareça impossível, Lawrence Lessig<sup>1</sup>, um dos maiores especialistas em Direito da Internet, sustenta que a regulabilidade da rede é determinada pela sua arquitetura. Com isso quer dizer que é possível controlar ou regulamentar o ciberespaço, através de sua arquitetura, código ou *code*, da seguinte forma: um domínio, um site ou uma rede de computadores pode ser de acesso livre ou restrito; os programadores de computadores podem, portanto, codificar o ciberespaço de forma que seja possível limitar, circunscrever, selecionar ou demarcar os acontecimentos do mundo virtual, e tal código seria a lei da Internet. Os programadores atuariam como legisladores.

No Brasil, órgãos governamentais vêm adotando recursos eletrônicos buscando incrementar a prestação de serviços públicos e a cobrança de tributos, através da informatização de dados e da criação de *sites* públicos. Porém, desconhecida, ainda, tecnologia eficiente para sua atividade fiscalizatória.

Se isso ocorrer, a competência legislativa, a titularidade, a capacidade tributária e a territorialidade dos tributos seriam as próximas dúvidas a serem sanadas, tendo em vista o conteúdo do discurso da globalização defensor do livre comércio mundial.

Enquanto isso, o *e-commerce* continuará sendo ambiente convidativo à evasão fiscal.

## 6 FONTES DE PESQUISA

---

<sup>1</sup> Um dos maiores especialistas em Direito da Internet, professor de Direito na Universidade de Stanford e

ARRUDA JÚNIOR, Itamar. *Documentos Eletrônicos, Autoridades Certificadoras e Legislação Aplicável*. <http://www.e-juridico.com.br/noticias> (16 maio 2001)

BLUM, Renato M. S. Opice. *A Internet e os Tribunais*. <http://www.ciberlex.adv.br/artigos>

CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos Jurídicos da Internet*. Editora Saraiva. São Paulo:2000.

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

DE LUCCA, Newton. *Direito & Internet*. Edipro: 2000, São Paulo.

LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limites constitucionais à tributação na Internet*. <http://www.infojus.com.br/artigos> (10 maio 1999)

NICHOLAS, Paulo. *Comércio Eletrônico e ICMS*. <http://www.direito.com.br/doutrina-informatica> (27 outubro 2000)

PUGLIESE, Fabio. *O Site e a Lei*. <http://www.ciberlex.adv.br/artigos>

RÜCKER, Bernardo. *Aspectos Jurídicos do Domínio na Internet*. <http://www.advocaciainternet.com.br/artigos>

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet: o Direito na Era Virtual*. Editora Forense: 2001, 2.<sup>a</sup> edição, Rio de Janeiro.

Periódico:

E-Commerce: A revista da economia digital, N.º 14, abril/2001  
([www.ecommerce.com.br](http://www.ecommerce.com.br)).