

PLANEJAMENTO ELETRÔNICO E AS OPERAÇÕES COMERCIAIS ELETRÔNICAS

Maria de Fátima Ribeiro*

Sumário: 1. Introdução 2. Territorialidade, Soberania e os efeitos da tributação do *e-commerce* 3. As aquisições pela internet e a possibilidade de tributação 4. Aspectos tributários internacionais das atividades no âmbito da internet 5. O Sistema Tributário Brasileiro e o *e-commerce* 6. Planejamento Tributário e as Operações Comerciais Eletrônicas 6.1 – A Lei Complementar 104/01. 6.2 – Comércio Eletrônico e Planejamento Tributário: Considerações 7. Conclusões 8. Bibliografia.

1. Introdução:

O avanço tecnológico, a formação de blocos econômicos, a propagação dos meios de comunicação e a globalização da economia vem transformando o mundo.

Surge nessa evolução a internet (rede mundial de computadores). O avanço na área da informática é muito rápido, e o Direito não acompanha a nova tendência, com a mesma rapidez que a evolução tecnológica.

Uma das maiores dificuldades no âmbito da internet está em relação a proteção e segurança dos sistemas, especialmente no que concerne a transferência e veiculação de dados e informações.

A cada dia as empresas de tecnologia de informação investem em programas que possam dar proteção aos internautas. Por mais que aprimorem tecnologicamente o sistema de transmissão de dados e informações eletrônicas, há sempre a preocupação com a segurança jurídica desses dados. Preocupação esta que extrapola o território nacional e alcança espaços de outros países, especialmente no que diz respeito as operações de *e-commerce* (comércio eletrônico) e de *e-business* (negócios eletrônicos) no mundo do *world wide web*.

A revolução da informação traz espaços e tempos distintos para um só lugar, o ciberespaço, fazendo surgir novos valores, idéias, padrões e experiências jurídicas de forma inédita.

Da mesma forma aumenta a preocupação com a validade e a eficácia jurídica dos documentos eletrônicos.

Há uma tendência internacional no sentido de harmonizar ou até uniformizar os procedimentos e a legislação, especialmente no que se refere a validade dos documentos eletrônicos, da assinatura digital e dos critérios probatórios de tais documentos.

Embora com a evolução e agilidade da tecnologia da informação, o Direito não consegue acompanhar com a mesma velocidade, conforme já afirmado, fazendo com que o processo legislativo caminhe com mais vagar.

* - Doutora em Direito Tributário-PUC-SP, Professora e Coordenadora do Curso de Mestrado em Direito Negocial da Universidade de Marília – UNIMAR-SP e do Curso de Direito da FACCAR - Rolândia-Paraná - E-mail: mfat@sercomtel.com.br

Por isso, novas formas de proteção tecnológica e jurídica precisam ser criadas, e outras legislações e princípios em vigor podem ser ajustados para a aplicação aos casos concretos.

A proposta (Projeto de Lei do *e-commerce* nº 1589 de 1999) que tramita no Congresso Nacional brasileiro teve como base o modelo da UNCITRAL (Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional) sobre o comércio eletrônico, o que possibilitará maior proximidade da legislação brasileira com a dos demais países, tendo em vista a globalização da economia, que recomenda a utilização de regras comuns.

Com isso, se faz necessário verificar a incidência tributária sobre o comércio eletrônico através da internet. Alguns países deixam a tributação em aberto, aguardando novas tendências.

Em outros casos, como no Brasil, o Sistema Tributário Nacional distribui competências tributárias internas, para cada um dos entes políticos da federação, com vedações de incidência do tributo, inclusive, como é o caso da imunidade tributária.

Assim, acordos internacionais e as Diretrizes que são aprovadas, deverão ainda passar pela recepção (referendo) do Congresso Nacional (Brasil), para surtir eficácia, como será demonstrado, face à soberania do Estado.

2. Territorialidade, Soberania e os efeitos da tributação do *e-commerce*:

Tradicionalmente a soberania é vista como a existência de um governo sobre certa população dentro de um território, que não dependa ou seja subordinada a qualquer outra autoridade.

Com a evolução da informática e das telecomunicações, a soberania não está mais circunscrita a um território. As pessoas podem acessar informações em qualquer ponto do globo, realizar atos, celebrar negócios, transmitir e receber informações. Essas condutas podem muitas vezes ficar fora do controle jurídico de cada ordenamento jurídico.

Quando se constata transferência acelerada de atividades de caráter econômico e a geração de valores, atitudes, meios, instrumentos exclusivos para a operação e o uso das potencialidades informacionais da internet, o Estado desperta para a questão do controle legal da internet, do exercício da sua soberania sobre a rede, e atenta para eventuais perdas desse controle ou de soberania em relação aos usuários, as trocas e operações correntes na internet.¹

Por outro lado, a celebração de acordos entre os Países para assegurar a eficácia das respectivas legislações trazem implícita a noção de parcial renúncia a um poder soberano.²

A eficácia jurídica das regras oriundas do MERCOSUL, depende, da recepção pelos ordenamentos nacionais, para que possam produzir seus efeitos, processo este conhecido como internalização.

¹ LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limites Constitucionais à Tributação na Internet*. Consultado em 13 de abril de 2001. <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>, p. 2.

² - Greco, Marco Aurélio. *Transações eletrônicas: Aspectos Jurídicos*. In Internet e Direito, 2ª ed., Dialética, SP, 2000, p. 15.

A evolução do conceito clássico de soberania, aliada à concepção de que o desenvolvimento dos Estados depende da cooperação e integração, contribuem para o surgimento dos blocos econômicos, que se oriundos de tratados internacionais juridicamente perfeitos, representam as verdadeiras organizações internacionais, devendo serem regidas pelo Direito Internacional, o que certamente repercutirá consideravelmente nas ordens internas de cada um dos Estados.

Sendo a internet uma rede de abrangência mundial, e que o Direito normalmente, tem seu âmbito de validade espacial limitado, podem surgir conflitos relativamente à lei que deve ser aplicada.

Muitas normas existentes podem ser adaptadas se compatíveis com a nova realidade ao mundo digital. Os princípios gerais do Direito necessitam de uma interpretação mais moderna para serem revitalizados.

Marco Aurélio de Castro Júnior ao escrever sobre a uniformização de tratamento das relações jurídicas na internet destaca que *partindo da concepção moderna de soberania, que encontra limite na soberania dos outros povos; tomando-se os exemplos das leis reguladoras do comércio internacional, a experiência de grande parte dos países modernos na realização de acordos internacionais, tratados e convenções em direção à tendência atual de formação de blocos de países, com legislação, moeda e justiça comum, parece não haver grande dificuldade de se compreender os problemas que afetam a internet, sob o prisma jurídico, assim como os técnicos, hão de ser tratados mediante legislação consensual entre os diversos países.*³

Por isso é importante compreender o problema da territorialidade envolvendo o domicílio das partes que transacionam na internet, o local onde se travam as relações jurídicas e a legislação aplicável. Assim, pode ser questionado: aplica-se a legislação do domicílio de qual das partes?⁴

3. As aquisições pela Internet e a possibilidade de tributação:

Algumas Convenções foram firmadas para evitar a dupla tributação tendo como base a mobilidade da renda, entre diversos países. A partir da nova realidade do comércio internacional, ou seja, através do comércio denominado virtual, além da mobilidade da renda, deve ser registrada também a mobilidade do consumo e a mobilidade dos agentes econômicos. Através destas mobilidades não se sabe ao certo onde encontra-se o fornecedor ou o consumidor do produto.

Recentemente, em Genebra, estiveram reunidos todos os países associados à Organização Mundial do Comércio para decidir, se seria possível a implantação de impostos nas comercializações (vendas) pela rede de internet.

Os Estados Unidos tem proposta para eliminar qualquer barreira fiscal sobre a comercialização de diversos produtos pela rede de internet, podendo encontrar dificuldade para tentar controlar a comercialização na rede, face às inovações tecnológicas e a impossibilidade de controlar o acesso das pessoas.

³ - *A Uniformização de Tratamento das Relações Jurídicas Travadas na Internet*, in Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia, n. 6, 1998, Salvador, p. 223.

⁴ - No Brasil, os tratados e acordos internacionais, depois de assinados pelo Presidente da República, precisam ser referendados pelo Congresso Nacional para entrar em vigor. (art. 84, inciso VII e 49, inciso I da Constituição Federal)

Tem-se registro da proposta de um grupo de *experts* unidos pela Comissão Européia desde de 1996 em favor da criação de um imposto sobre o *bit*, e o *bit* taxa. A proposta é criar uma taxa sobre o número de *bits* que entram no computador.⁵

São estas as regras que elenca Angela Bittencourt Brasil⁶, que poderão ser impostas no ciber espaço:

1. A competência entre autoridades e legislações fiscais seriam de abrangência mundial, o que também exige que as regras se estabeleçam em nível internacional. Competindo a Organização Mundial do Comércio, referido trabalho.

2. A pessoa poderá escolher o regime fiscal que for de seu interesse.

3. Os impostos não só afetarão a riqueza econômica e não haverá pagamentos diretos sobre os produtos adquiridos ou vendidos. Estuda-se a criação de taxas que gravariam o tráfico na rede em forma de tempo de conexão.

Ao comentar as informações apostas, a autora em questão relata que a solução para tributar os bens corpóreos que se trocam na rede, estaria na gravação do imposto na fonte, e para os bens incorpóreos, como os serviços, é impossível ter controle sobre eles.⁷

4. Aspectos tributários internacionais das atividades no âmbito da internet:

A tributação das atividades negociais através da internet tem gerado inúmeras dúvidas. O Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) está trabalhando ativamente nos assuntos correlatos ao comércio eletrônico. Referido Comitê discutiu as Diretrizes de Tributação (*Taxation Framework Conditions*), em 1998,⁸ com o objetivo de orientar os governos de países da comunidade do comércio internacional, mesmo àqueles países não-membros da OCDE. Estas Diretrizes de Tributação do comércio eletrônico envolvem quatro áreas: tratados de tributação, tributos sobre o consumo, administração fiscal e serviços destinados ao contribuinte.⁹ A OCDE tem Comissões permanentes que estão discutindo sobre essas áreas, com a apresentação de um Programa de Trabalho pelo Comitê para Assuntos Fiscais. O Programa trata sobre os seguintes aspectos: Se a competência espacial da tributação de *web sites* e servidores é do local de seu estabelecimento permanente; como o pagamento dos produtos digitais deve ser discriminado nos tratados de tributação; acerca do tributo sobre o consumo, obter um consenso sobre a definição do local do consumo, bem como conceitos internacionais de serviços e propriedade intangível; buscar a adoção de identificações e convenções internacionais para as declarações do contribuinte.

⁵ - BRASIL, Angela Bittencourt. *Fronteiras Eletrônicas e Paraísos Fiscais*. Capturado na internet em 05.09.2000 – www.teiajuridica.com/af/frontele.htm, p. 1.

⁶ - Idem, Ibidem, p. 02.

⁷ - Op. e loc. citados, p. 2.

⁸ - As Diretrizes foram recebidas pelos Ministros na Conferência Ministerial sobre o Comércio Eletrônico ocorrida em Otawa - Canadá em outubro de 1998.

⁹ - AMARAL, Gilberto Luiz do. *Internet e Tributação*. Capturado na internet em 28 de junho de 2001. <http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html>

Em maio de 2000 a Assembléia de Califórnia propôs gravar as vendas através da internet, o que constituiu uma das primeiras iniciativas para aplicar impostos sobre o comércio eletrônico.¹⁰

O documento básico e fundamental para a regulamentação da internet no campo do comércio eletrônico, em todo o mundo, no qual os países devem regulamentar a internet é a LEI MODELO DA UNCITRAL para o comércio eletrônico, produzida pela primeira vez em 1996 e atualizada em 1998.

Outros documentos também são considerados referências para os países estabelecerem suas normas sobre a internet e do comércio eletrônico, destacando-se: 1. O Relatório do Grupo de Trabalho em Comércio Eletrônico da UNCITRAL, publicado em fevereiro de 1997, denominado Planejamento do futuro trabalho a respeito de comércio eletrônico, assinaturas digitais, autoridades de certificação e questões legais relacionadas. 2. Cartilha sobre o Comércio Eletrônico e Propriedade Intelectual, publicada pela WIPO/OMPI em maio de 2000. 3. Parâmetros para um Comércio Eletrônico Global, publicado pelo governo dos Estados Unidos em julho de 1997, da mesma forma a Política do Governo Norte-Americano para o Comércio Eletrônico. 4. O Projeto *Diffuse* criado pela Comissão Européia para as Tecnologias da Sociedade da Informação divulgou o Guia para as regulamentações do Comércio Eletrônico.

Os principais assuntos a serem regulamentados, conforme o Projeto *Diffuse*, envolvem parâmetros conceituais quanto à política do comércio eletrônico, segurança das redes, contratos, pagamentos eletrônicos, tributação entre outros.

No Brasil, em 1995 foi criado o Comitê Gestor da Internet (CGI) que fornece a Cartilha de Segurança para a Internet e outras Recomendações.

1. Com referência à falta de regulamentação ou ao excesso de regulamentação da Internet, o GIIC (*Global Information Infrastructure Commission*), e o Projeto do CSIS - (*Center For Strategic & International Studies*) dos Estados Unidos, publicou pesquisas e análises do impacto da tecnologia de informação na sociedade, em âmbito internacional. Referido documento expõe os princípios sobre os quais deve ser fundamentada a questão da tributação na internet (*E-commerce Taxation Principles: a GIIC perspective*).¹¹

¹⁰ - LEIVA, Renato Javier Jijena. *Nuevas Tecnologías, Impuestos y Derecho*. Revista Electrónica de Derecho Informático. Março, de 2001.

¹¹ - Entre tais princípios, destacam-se:

1. Não devem ser criados novos impostos ou taxas para o comércio eletrônico, assim como não deve a tributação na internet basear-se em parâmetros de uso da rede ou com base em número de *bits* transmitidos ou descarregados(*downloaded*);

2. É fundamental que se evite bi-tributação ou dupla tributação, sob pena de se inibir o desenvolvimento do comércio eletrônico. O CIIC considera haver um risco considerável de que o usuário da internet venha a ser alvo de múltiplas taxas ou impostos, o que pode ser eliminado se forem adotadas definições, conceitos e termos consistentes.

3. Os governos devem evitar reações prematuras ante o comércio eletrônico e não ceder à tentação de criar impostos específicos para as transações comerciais via-internet, imaginando que o comércio eletrônico poderá difundir-se rápida e amplamente, criando, por conseguinte, mecanismos complexos e danosos ao pleno desenvolvimento da tecnologia. O princípio que deve orientar as autoridades tributárias, ávidas por regulamentar as transações comerciais na rede, é aquele que informa serem as próprias necessidades das entidades envolvidas as forças reguladoras do comércio eletrônico. Os governos devem deixar livres as empresas, usuários e fornecedores, para regularem questões como segurança, privacidade, interoperabilidade e verificação e autenticação das transações na internet.

Com referência aos Tratados Internacionais sobre a tributação tem-se observado a aplicação das normas internacionais vigentes na área eletrônica, com as devidas ressalvas, especialmente no que concerne ao Tratado Modelo de Tributação (*Model Tax Convention*). Uma vez que a internet é um meio de comunicação a nível mundial, estaria esta sujeita as leis nacionais?

Pertinente aos tributos sobre o consumo, as diretrizes determinam que nesta tributação a competência é do país onde ocorre o consumo, e que o comércio de produtos digitais deve ser separado do comércio de mercadorias. Já no âmbito da administração fiscal, o lançamento tributário deve ser justo e neutro, equiparando-se em nível e modelo à tributação do comércio tradicional. Através destas Diretrizes é provável que sejam incluídos no Programa outros países e negócios que não estão incluídos na OCDE, com o objetivo de assegurar uma política globalizada.

Tanto na área da Política Fiscal do Departamento do Tesouro Nacional Norte-Americano como a OCDE, tem estabelecido uma série de critérios, mediante os quais se busca delimitar a incidência tributária nas operações do comércio eletrônico.

Entre os diversos princípios que norteiam tais propósitos destaca-se o da neutralidade. Referido princípio consiste em que o sistema tributário deve tratar em forma economicamente equivalente os ingressos (as entradas) gerados por operações análogas, o que significa dizer que um determinado tipo de operação, de compra e venda, por exemplo, deve ser tributada em idêntica forma, tanto se ela é realizada através de um de venda tradicional, bem como no caso em que a transação se realiza através da internet.

Deste princípio deverá destacar que a incidência fiscal a cargo do Estado, deve ser tal que não afete a estrutura do mercado. Assim, o êxito ou o fracasso que um determinado serviço ou produto pode ter dentro de um mercado deve estar determinado em função das características que são inerentes às condições do próprio mercado.

O tratamento tributário das operações comerciais deve ser o mesmo para todos os casos, de modo tal que, não exerça influência no consumidor no momento em que decida qual bem adquirir dentro de uma determinada espécie. Este princípio dispõe que a incidência tributária de um determinado bem ou serviço, não deve ser um fator determinante no momento em que o consumidor eleja que produto adquirir.¹²

Vários pontos precisam ser debatidos quanto à tributação decorrente de negócios na internet, destacando-se entre eles o comércio eletrônico, a transferência de propriedade do domínio e o aluguel, imunidade do CDROM, além dos

4. O GIIC acredita que o princípio geral da territorialidade deve, com cautela, ser adotado por ser eficaz, seguro, simples e neutro. Entretanto, é possível que o princípio da tributação em razão do local de consumo seja mais difícil de ser implementado que o princípio da tributação na origem do fornecimento do bem ou serviço.

O fornecimento e comércio de produtos em forma digital, como livros, software, imagem, música ou informação deve ser tratado como fornecimento de serviços, não como fornecimento de produtos ou coisas tangíveis.¹¹

¹² - Como medida preventiva, o Governo norte-americano aprovou o *Internet Tax Freedom Act*, que constitui uma norma tributária que concede uma isenção temporária ou moratória, sobre os tributos que podem afetar a internet, considerando especificamente o serviço de acesso a internet, os impostos múltiplos ou discriminatórios.

questionamentos sobre o software, sobre a incidência do ICMS e ISS no Brasil e principalmente saber sobre o nível da tributação e a jurisdição dessa tributação.

Tanto no Brasil quanto na maioria dos países são estudadas essas evoluções sobre tributos incidentes sobre a internet.¹³

Como experiência na União Européia, todas as transmissões eletrônicas e quaisquer bens incorpóreos fornecidos por esses meios são considerados serviços para efeitos do IVA (imposto sobre o valor agregado).¹⁴ Em 1997 foi designada uma Comissão de Especialistas, que indicou que para o desenvolvimento do comércio eletrônico e fiscalidade, seria interessante que os sistemas fiscais proporcionassem: - segurança jurídica, de modo que as obrigações fiscais fossem claras, transparentes e previsíveis; - neutralidade fiscal, para que todas as atividades não estejam sujeitas a encargos maiores do que o comércio tradicional. Assim, entendeu que o IVA poderia ser aplicado ao comércio eletrônico.

Na Declaração de Bona, em julho de 1997, 29 países apoiaram o princípio da aplicação dos impostos não discriminatórios utilizados nas redes globais de informação e declararam que as questões fiscais no domínio do comércio eletrônico, exigem uma cooperação internacional, com preocupações com a distorção da concorrência.

Tanto os países europeus (Portugal, Espanha, Itália e Alemanha) e os Estados Unidos têm legislação específica no campo da regulamentação do comércio eletrônico. Todos basearam-se no modelo criado pela UNCITRAL, a Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional.

As administrações tributárias buscam controlar as transações comerciais eletrônicas com o objetivo de diminuir os fraudes e sonegação fiscal

O desenvolvimento do comércio eletrônico impõe desafios à tributação, tanto quanto a gestão das administrações tributárias como das empresas. Quanto aos impostos indiretos, em especial o imposto sobre o valor agregado, podem ser mencionados como as principais dificuldades encontradas por este novo fenômeno: a localização do fato imponible, a distinção entre transferência de bem intangível ou prestação de serviços, a identificação e/ou localização das pessoas que participam da transação, e a redução ou exclusão, em alguns casos, dos intermediários da cadeia de comercialização.

O comércio eletrônico dá margens à discussão sobre a determinação da jurisdição (do local) na qual se consumirá o produto comercializado. Via de regra, as jurisdições fiscais se regem pelo princípio do país de destino ou de origem.

Essas jurisdições são importantes para conceituar - estabelecimento permanente - que deverá ser analisado no próximo item.

¹³ - Os Estados Unidos, por exemplo, esperam uma definição até outubro de 2001, quando deixará de vigorar a Lei de Liberdade na internet. O Congresso norte-americano promulgou em 1998, o *Internet Tax Freedom Act*, estabelecendo uma vedação de tributos relacionados com a internet, como exposto na Nota n. 16.

¹⁴ - Rui Nuno Marques escreve que o crescimento do volume de serviços prestados pelos operadores fora da União Européia por via eletrônica e destinados aos consumidores finais da União Européia, sendo que este tipo não está sujeito ao IVA, poderá representar um fator de distorção da concorrência. Nesse sentido, a União Européia já se pronunciou a favor da sua tributação no território comunitário (COM (97) 157). Home page www.tributarista.com.br/content/estudos/internet-fisco.html de 28.6.01.

5. O Sistema Tributário Brasileiro e o *E-Commerce*:

O crescimento do comércio eletrônico através da internet e de outros meios de comunicação, é polêmico quanto à ocorrência ou não de fato gerador nas aquisições de bens e serviços praticados por esses meios, quando a doutrina defronta dificuldades em lidar sobre os tradicionais conceitos de mercadorias, de bens corpóreos e incorpóreos.

Assim, os aspectos jurídicos relativos à rede de internet alteraram os conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos, estabelecimento comercial, como já indicado, adquirem contornos diferentes quando os negócios são realizados *on-line*.

O mercado eletrônico, em sua grande parte ainda carece de disposições de natureza legal,¹⁵ que possam estabelecer qual o tratamento tributário das operações realizadas nos diferentes aspectos que integram a rede mundial de computadores. Muitas são as dúvidas que se apresentam quanto à tributação: Quais operações são passíveis de tributação? Qual o tributo incidente? ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) ou ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS)?

Recentemente o Conselho Nacional de Política Fazendária - (CONFAZ) entendeu que o serviço de acesso à internet se caracteriza como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS e não do ISS, qual vem sendo recolhido até o momento. A alíquota do ICMS para serviços de telecomunicações é de 25%, enquanto a alíquota do ISS varia de 0 a 5%, conforme a legislação do Município que o serviço é prestado. No caso do ISS, o art. 156, I da Constituição Federal, é explícito ao afirmar que a instituição do ISS só ocorre se os fatos geradores estiverem definidos em lei complementar. Tal norma é o Decreto - Lei 406, de 31 de dezembro de 1968¹⁶. Não há nele qualquer menção ao serviço de provedor de acesso à rede mundial de computadores. Por isso, entendem alguns juristas que os municípios não tem legitimidade para cobrar o ISS, e, ao tributar estariam violando o princípio constitucional da legalidade.¹⁷

Já no que diz respeito ao ICMS, dispõe o texto constitucional em seu art. 155, II, que compete aos Estados a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Por uma visão inicial, assim, os provedores deveriam ter sua atividade atingida por tal tributo. Ocorre, no entanto, que conforme a Lei de

¹⁵ - Tramita no Congresso Nacional brasileiro o Projeto de Lei n. 1.589, de 1999, que dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital, baseado na LEI MODELO DA UNCITRAL. Em 28 de junho de 2001, o Presidente da República baixou a Medida Provisória nº 2.200, instituindo o ICP-Brasil - Chaves Públicas Brasileiras, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras. Referido documento ignora a experiência internacional sobre o comércio e o documento eletrônico.

¹⁶ - Este Decreto foi alterado pela Lei Complementar n. 56/87, referente ao ISS de competência municipal.

¹⁷ - A Lei Complementar 116/03 alterou a lista de serviços tributados pelo ISS.

Telecomunicações (Lei 9.472 de 16 de 1997), o provedor de internet não possui natureza de serviço de comunicação, mas de serviço adicionado.

A tributação do ICMS no Brasil pode ocorrer no destino e na origem. As fábricas de automóveis começaram a vender diretamente ao consumidor pela internet. Este exemplo, por ser considerada venda interestadual, o imposto é cobrado na origem, prejudicando os estados do consumidor e beneficiando os estados do produtor. Com esta situação, os governos dos Estados reunidos através do CONFAZ, convencionaram a compartilhar a base para calcular o ICMS, com 55% para o Estado de origem e 45% para o Estado de destino, nesse tipo de intercâmbio.¹⁸ Isto porque, é difícil identificar as pessoas ou as transações no âmbito eletrônico. Uma pessoa pode trabalhar na internet sem sair do lugar.

As medidas das autoridades tributárias são mais difíceis ainda, porque é necessário saber onde se realiza uma atividade determinada, e na internet é difícil identificar e localizar as pessoas que exercem atividades via rede. Duas são as classes de empresas virtuais: As que se ocupam somente de produtos digitais e outras que tem uma parte virtual de seu processo comercial na economia real. Com isso poderá ter dificuldade para controlar os ingressos percebidos pelas primeiras e as grandes possibilidades das outras ter uma concentração de renda virtual, localizada num paraíso fiscal.

Deve ser considerada também a transferência de preços (*transfer price*) que não é um problema novo para os Estados, porém esta prática é incrementada com o aumento do comércio eletrônico. Os paraísos fiscais não tributam os ingressos sobre as pessoas jurídicas, e impedem a identificação das pessoas físicas que atuam através destas empresas, evitando a tributação do imposto de renda.

A internet facilita para empresas multinacionais a transferência de suas atividades para os paraísos fiscais ou a países com tributação baixa. Muitos países, como o Brasil, tem acordos com outros países, com o propósito de evitar a dupla imposição, porém, no campo da informática, poderá encontrar maiores dificuldades de controle das suas operações.

No Brasil, a natureza jurídica específica dos impostos está determinada pelo fato gerador do correspondente imposto. Não importa para tanto o nome, as características adotadas pela lei e nem o destino legal dos impostos que são pertinentes para a questão. O comércio eletrônico não modifica o caráter de compra e venda de bens e serviços.¹⁹

¹⁸ - CUSSI, Angela. Conferência sobre Comércio Eletrônico e Tributação realizada em Montreal no Canadá (3 a 6 de junho de 2001), http://www.ae-tax.ca/papers/spanish/brazil_paper_sp.html. Panorama de la política impositiva, la administración impositiva y las cuestiones internacionales que plantea el comercio electrónico

¹⁹ - La exención de impuestos para las operaciones de e-comercio representaría: 1. Renunciar a la soberanía tributaria del país. Las transacciones relativas a la compra y [...] la Tesorería Nacional no gravaría la venta de bienes. 2. Poner en peligro el principio de la neutralidad impositiva. La legislación tributaria debería ser neutral con respecto a la actividad económica, porque un contribuyente no puede ser obligado a adoptar una decisión bajo la influencia del sistema impositivo. El pago de impuestos no puede ser el rasgo principal que deba tener en cuenta un agente económico. La exención del e-comercio alteraría la neutralidad de la recaudación de impuestos, porque operaciones análogas serían gravadas o no, según los medios empleados para efectuarlas: por la Internet o por el intercambio tradicional. 3. Afectar la equidad. Los contribuyentes deberían ser gravados según sus ingresos, y eso no ocurriría si se eximiese al e-comercio. Contribuyentes en las mismas condiciones económicas pagarían diferentes impuestos, según cómo

Outro problema na tributação do comércio eletrônico será estabelecer os mesmos critérios que permitam definir em que casos se considera que se desenvolvem atividades comerciais dentro de uma determinada jurisdição, e nesse sentido quando considerar que o desenvolvimento das atividades comerciais através da internet implica a presença de um estabelecimento permanente em uma determinada jurisdição tributária. Normalmente os países tributam as empresas ou pessoas físicas estrangeiras a respeito das operações e para tanto, os ingressos, obtidos dentro de sua jurisdição, sendo que estas pessoas, desenvolvem atividades comerciais de forma efetiva na respectiva jurisdição. Para determinar o local da atividade geradora de ingressos em uma determinada jurisdição, é justamente a identificação de um estabelecimento permanente, dentro do território. Para a doutrina, o estabelecimento permanente importa em um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade comercial. Assim é necessário que se configure: O elemento físico, sendo um lugar fixo de atividades; e, o elemento econômico, que requeira a realização de atividades de comércio.

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.²⁰

Por sua vez 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.

Estados e municípios disputam entre si a competência para tributar os provedores de acesso a internet. Os Estados entendem que os provedores desenvolvem um serviço de comunicação, devendo portanto, recolher o imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS). Para os Municípios, estes (provedores) prestam atividade de prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS.

Portanto, se faz necessário estabelecer a distinção da natureza jurídica do serviço prestado no âmbito da internet, para certificar o campo de incidência tributária.

Se a tributação incidente é a do ICMS ou do ISS ainda não é pacífico entre os juristas, mas a corrente majoritária é de que se trata de serviços sujeitos à incidência do ISS. Mas o problema não se encerra aí, vez que vem a questão do local da prestação de serviço. Assim, questiona-se qual a tributação do site: ICMS (alíquotas que variam de 7% a 25%)²¹ ou ISS²² (a critério do Município, sendo a mais utilizada a alíquota

realizasen sus transacciones. En tales circunstancias, el poder competitivo de la empresa en el mercado estaría vinculado con su capacidad para vender el producto o servicio por la Internet y con el volumen de transacciones electrónicas, no con su esfuerzo por producir con eficacia y competencia. Id. Ibidem.

²⁰ - 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.

²¹ - A Lei Complementar 87 de 13.09.96 regulamenta o ICMS. A Portaria 148 de 31.5.95, do Ministério das Comunicações regula o Serviço de Conexão à Internet, prestado pelo Provedor do Serviço de Conexão à Internet, como valor adicionado, ao mesmo tempo em que distingue os Provedores de Serviço de Informações

de 5%) que também não há consenso. Da mesma forma é saber qual a definição de estabelecimento virtual. Outra questão ainda perdura: O *software* é considerado mercadoria para fins de tributação?²³

A doutrina e a jurisprudência têm apresentado interpretações diversas sobre a tributação incidente sobre o *software de prateleira*, ou seja, (conjunto de instruções de programação padronizada). Aldemário Araujo Castro em recente estudo apresenta que o *software* referido é considerado mercadoria e, portanto, está sujeita à incidência do ICMS.²⁴ Já, o *software* feito sob encomenda (conjunto de instruções de programação elaboradas especificamente para o cliente) deve ser tributado pelo ISS.

No entanto, outra discussão sobre a incidência de tributos sobre o CD-Rom tem sido objeto de preocupação dos tributaristas. O fato prende-se ao enquadramento do mesmo no art. 150, inciso VI, alínea *d* da Constituição Federal de 1988. A evidência vem determinada pelo propósito que teve o constituinte em proteger o livro, como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral.²⁵

Hugo de Brito Machado²⁶ assegura que os CDs, disquetes e similares são livros, ou na verdade, são novos suportes físicos dos livros. Por isso estão imunes do pagamentos de tributos. O que houve, segundo o jurista, foi uma evolução no conceito de livro, e onde o legislador não distinguiu (livros...), não cabe ao intérprete distinguir.

Outra questão que se apresenta é a de se considerar ou não os serviços de uso do usuário à internet como sujeito à incidência do ISS, de competência dos municípios. Tal tributo tem como pressuposto legal a prestação de serviço por empresa ou profissional autônomo, de serviço definido em lei complementar, não compreendido na competência tributária dos Estados (artigo 156, inciso II da Constituição Federal).

No entanto, a Lei Complementar nº 57, de 15 de dezembro de 1987, ao listar os serviços sujeitos ao ISS, não incluiu item específico a respeito da atividade exercida pelos provedores de acesso a internet. A lista de serviço é taxativa e o serviço prestado pelos provedores de acesso não se encontra expressamente previsto na mesma. Atualmente a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e, em lista anexa elenca os serviços sujeitos ao ISS, destacando-se entre

e Provedores de Serviço de Conexão à Internet. A lei 9.295 de 19.7.96, em seu artigo 10, estabelece sobre o Serviço de Valor Adicionado. A Lei 9.472 de 16.7.97 regulamenta outras disposições pertinentes.

²² - A Lei Complementar 57 de 15.12.87 define os serviços sujeitos ao ISS.

²³ No Brasil, uma pesquisa do IBOPE/JÚPITER COMMUNICATIONS diz que o número de usuários de internet é de 5,8 milhões, podendo chegar a 20 milhões nos próximos 4 anos. Esse contingente já está incorrendo às dificuldades quanto à tributação do comércio eletrônico, face a diversos tributos, uma vez que os elementos da regra-matriz de incidência tributária se fazem inseguros ou indetermináveis.

²⁴ - *Revolução da Informação. Os meios eletrônicos e a tributação na nova realidade*. Consultor Jurídico, 2001, p. 3.

²⁵ - O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. O livro pode se apresentar em vários formatos: o clássico, por meio de disquetes, CD-ROM ou DVD. Em todas as formas está caracterizada a imunidade, afirma Aldemário Araujo Castro. Op. Cit. P. 3.

²⁶ - Da mesma forma confira as afirmações de Hugo de Brito Machado, em seu artigo *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, de data de 21 de setembro de 2000 na home page <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/1-eleto.html>.

eles os serviços de informática e congêneres (programação, desenvolvimento de sistemas, assessoria e consultoria em informática entre outros).

Apesar das discussões sobre o enquadramento das operações via internet nos tributos existentes, deve ser observado, vez que está tramitando no Congresso Nacional, proposta de Reforma do Sistema Constitucional Tributário. Referida proposta dispõe sobre a alteração do ISS, ICMS e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), possibilitando a criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado). Desta forma a tributação incidirá no destino da venda e não mais no local de origem. Referida reforma não contempla as inovações tecnológicas e mais ainda, com a realidade atual.

O atual sistema tributário brasileiro não foi concebido para uma economia que não fosse centrada na produção e propriedade de bens materiais

O comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto), destacando a venda de livros, brinquedos entre outros e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto), onde a operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a internet. Este último, poderia estar fora da tributação.²⁷

6. Planejamento Tributário e as Operações Comerciais Eletrônicas:

As operações virtuais negociais produzem efeitos no mundo dos fatos e na seara jurídica, traduzindo a realidade em que o comércio eletrônico está se desenvolvendo.

Embora em termos de legislação sobre o comércio eletrônico no Brasil, muito se tem a legislar a respeito, como já fora amplamente discutido neste trabalho.

Já na doutrina, inicialmente deve-se distinguir elisão e evasão fiscal.

Elisão é um expediente utilizado pelo contribuinte para atingir um impacto tributário menor, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, sem vício no suporte fático, nem na manifestação de vontade, o qual é lícito e admitido pelo sistema jurídico brasileiro. É um procedimento legalmente autorizado, que ajuda a lei tributária a atingir a sua finalidade extrafiscal, quando presente.

Já a evasão fiscal consiste na utilização de meios legais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte. É uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese

²⁷ - Atualmente, estas operações estão fora do campo da tributação. Existe necessidade de maiores estudos para esclarecer os aspectos material, espacial e pessoal da regra matriz de incidência de tributo. Da mesma forma, Aldemario Araujo Castro, op.cit. p. 4, acrescenta que os sites não podem ser qualificados como estabelecimentos virtuais. 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."

tributária desfavorável. Na evasão fiscal, o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta. Cabe à Receita Fazendária utilizar todas as suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

A operacionalização da elisão fiscal ou planejamento tributário pode se dar da seguinte forma:

- a) no âmbito da própria empresa, através de medidas gerenciais que possibilitem a não ocorrência do fato gerador do tributo, que diminua o montante devido ou que adie o seu vencimento;
- b) no âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário;
- c) no âmbito do Poder Judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento, diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

Desta forma se tem que o planejamento tributário é a técnica de organização preventiva de negócios, visando uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos posteriormente praticados. Esta economia de tributos pode ser total ou parcial, reduzindo-se a carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos celebrados ou diferindo-a no espaço durante o ciclo operacional.

O planejamento tributário é considerado também um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação ao contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia tributária.

Tendo o planejamento tributário a finalidade de evitar a incidência do tributo, reduzir o montante do tributo bem como retardar o pagamento do tributo, sem a ocorrência da multa, é possível verificar que a tributação do comércio eletrônico pressupõe a elaboração de outros conceitos e nova legislação, que alteram ou se ajustam para acompanhar a evolução tecnológica.

Ao ponderar sobre a conveniência de realizar um certo negócio, as pessoas levam em conta todos os fatores econômicos envolvidos, buscando trazer para si as maiores vantagens possíveis. Um dos fatores em que, fatalmente, se irá esbarrar, é o da tributação envolvida na realização do negócio. Assim como se ponderam preço, condições de pagamento, garantias, entre outros aspectos, pondera-se a forma de realizar o negócio, de maneira a minimizar os efeitos da tributação sobre o mesmo.

Por sua vez, o planejamento tributário internacional baseia-se em dois pressupostos básicos; a existência de duas ou mais jurisdições, das quais uma se apresenta tributariamente mais favorável do que a outra; e a possibilidade e a faculdade de escolha pelo contribuinte da jurisdição aplicável ao caso concreto. Isso tudo leva obrigatoriamente o operador do direito a uma comparação das características, dos conceitos e formas estabelecidas em cada um dos sistemas jurídicos possivelmente envolvidos, de tal sorte que o mesmo possa concluir qual o regime jurídico aplicável a cada situação pretendida, bem como efeitos e carga fiscal incidente.²⁸ Além dos aspectos da legislação

²⁸ - Fabio Alonso Vieira - <http://www.noronhaadvogados.com.br/pal1fbtp.HTM> – Planejamento Tributário Internacional em 25 de outubro de 2003.

brasileira no tocante à tributação do comércio eletrônico, pode ser observado, particular interesse no planejamento tributário para tal incidência.

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 esta, não tem autorização legal para realizar o lançamento dos tributos que poderiam incidir naquelas operações. 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, se não foram recepcionados pelo ordenamento jurídico.

Questiona-se 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 é uma prerrogativa privativa da Administração Pública, onde poderá ser verificada também a elisão fiscal.

De uma certa forma, na condução dos negócios internacionais, o Governo até estimula esta prática (elisão fiscal) quando, para implementar planos de desenvolvimento setorial ou regional, acena com incentivos fiscais. Assim, no âmbito da legalidade, os empresários (contribuintes) buscam uma incidência menos onerosa, considerando as formas legais que gerem a menor carga possível de tributos. Esta atitude esteve amparada pelo princípio da estrita legalidade e pelo respeito aos efeitos do ato jurídico perfeito, que caracterizaram o contexto legal, até a vigência da Lei Complementar 104, em 10.01.01. Desta forma pode ser questionado se seria lícito o Governo tomar medidas, através da criação de leis, visando a controlar planejamentos fiscais legais dos contribuintes?

6.1 - A Lei Complementar 104/01²⁹

Ao acrescentar o parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, a Lei Complementar 104 introduziu, para fins tributários, a possibilidade da interpretação subjetiva de atos jurídicos, por parte da autoridade administrativa. Questiona-se se determinado ato jurídico, não gerador de tributos, não estaria sendo praticado em lugar de outro, gerador de tributos.³⁰ Contudo, o legislador não foi feliz ao trazer este conceito para o Código Tributário Nacional.³¹

O referido parágrafo único ressalta a desconsideração dos atos jurídicos quando *praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo*. Com isso poderá advir situações em que um ato jurídico pode, ao mesmo tempo, ter efeitos civis mas não tributários e que o ato jurídico pode dissimular um fato gerador de tributos. Para que se cogite a sua desconsideração, é preciso que o ato jurídico seja praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.

²⁹ - Lei Complementar nº 104 de 10/01/01, publicada no Diário Oficial da União de 11/01/2001 que fez alterações no artigo 116 Código Tributário Nacional.

³⁰ - O fundamento deste novo conceito se encontra no Código Tributário Alemão, o qual se refere ao abuso de forma jurídica que ressalta: *A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.*

³¹ Salientam Fabio Alonso Vieira e Mario Malato Revista Consultor Jurídico, 17 de novembro de 2002. Mesa de negócios: O planejamento tributário ainda existe apesar das leis.

Ressalta Hugo de Brito Machado³² que a norma disposta no parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, parece um simples alargamento dos poderes da administração em matéria tributária, e sendo assim é flagrante a sua inconstitucionalidade. O argumento segundo o qual a questionada norma antielisão apenas permite a realização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia é insuficiente para justificá-la, tendo em vista que tais princípios devem conviver com o princípio da legalidade, sem diminuí-lo. Por outro lado, norma albergada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/01, não se compatibiliza com o próprio caput desse artigo, que distingue as hipóteses de incidência constituídas por atuação de fato e por situação jurídica.

Sgundo o citado tributarista, sendo a hipótese de incidência tributária uma situação jurídica, é inadmissível a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que a compõem.

Em face do que se estabelece o art. 116, caput, do Código Tributário Nacional, e tendo em vista o respeito do princípio da capacidade contributiva e da isonomia constitui tarefa do legislador e não da administração pública, tal tarefa.

O planejamento empresarial, como redução dos custos da atividade econômica, é direito do contribuinte, que não pode ser reduzido por interpretações analógicas e presunções, não previstas em lei. A arbitrariedade, que nessas circunstâncias se instala, é que desigualdade injustamente os contribuintes e projeta insegurança.

Uma primeira constatação é que o parágrafo único do art. 116 não pode ser interpretado e considerado como sendo uma norma proibitiva do direito constitucional que toda pessoa carrega consigo, de procurar economizar tributos.

Um ano após a edição da Lei Complementar 104/01, foi promovido o Seminário Internacional de Planejamento Tributário, na cidade do Recife, no qual, nos debates foram discutidos casos concretos, com base no conteúdo e alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN. Diversos professores da Argentina, da Espanha e do Brasil entre advogados e demais profissionais da área tributária, manifestaram suas opiniões. Neste debate, os participantes concluíram que aquele novo dispositivo do CTN não introduziu norma geral antielisão.

Por este dispositivo do Código Tributário Nacional a autoridade fiscal está autorizada a não levar em consideração os documentos formados e firmados pelo contribuinte, isto é, a forma jurídica adotada pelo contribuinte para revestir ou representar os seus atos comerciais ou econômicos, por entender que, na realidade, teriam sido praticados outros atos ou negócios jurídicos que gerariam uma quantidade maior de imposto.

Pela interpretação, se tem que, é a liberdade que tem a pessoa de revestir o seu negócio jurídico com a forma que lhe for mais conveniente. Quando a conduta for legalmente proibida, ou tiver que obedecer às formalidades expressamente discriminadas em lei, somente através de simulação é que poderá ser praticada, cabendo à parte prejudicada provar a inadequação ou abuso da forma jurídica adotada. A desconsideração da forma jurídica escolhida pelo contribuinte tem sua razão de ser quando

³² - MACHADO, Hugo de Brito et al. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p.115/116.

não for funcionalmente adequada ou apropriada ao fato econômico realmente praticado pelo contribuinte, representando artificialmente o fato gerador.

O planejamento tributário na medida em que tem sua licitude no uso de formas alternativas ou indiretas que representem realmente o fenômeno econômico praticado, tem seu limite, entretanto, na falta de equivalência entre o fato praticado e o seu registro jurídico, o que configura o artifício dissimulador usado para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato praticado.

O parágrafo único do artigo 116 expressou que atos ou negócios, que encobrirem outro ato ou negócio, devem ser desconsiderados para efeitos fiscais. Ou seja, diante de uma simulação relativa, aquela em que há duas declarações de vontade, deve ser instaurada a relação jurídico tributária em razão do ato dissimulado correspondente à vontade real das partes, e deve ser desconsiderada a vontade declarada a terceiros que é falsa e encobriu a vontade real das partes.

Entretanto, a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, através do artigo 14, inovou o sistema jurídico. Estabeleceu também que são passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento. Esse dispositivo alargou a previsão do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A vigência da Lei Complementar 104/01 ficou condicionada a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Em 29.08.02 foi assinada a Medida Provisória nº 66 que, em seus artigos 13º a 19º, pretendeu fixar tais procedimentos.

Os artigos da MP 66 que pretenderam interpretar o disposto no referido parágrafo único são o 13º e o 14º. Os demais estabeleceram os procedimentos administrativos a serem observados no processo de desconsideração.

Vê-se que a MP 66 não se preocupou apenas com a dissimulação do fato gerador mas também com a redução, evitando ou postergando o tributo por um fato gerador não dissimulado, extrapolando o alcance da LC 104. Alguns juristas afirmam que ficou demonstrado que a MP 66 teve como objetivo, inviabilizar o planejamento tributário.³³

6.2 - Comércio Eletrônico e Planejamento Tributário: Considerações

Os avanços tecnológicos permitem maior rapidez e eficiência em termos de comunicação e processamento de dados. Cabe à Fazenda Pública zelar pela arrecadação dos tributos e sua modernização, tanto para dispor dos instrumentos adequados no combate às diversas formas de evasão fiscal, quanto para melhor desempenhar suas funções no atendimento ao contribuinte. Nesse sentido, a própria Internet pode tornar-se grande aliada no que tange à disseminação de informações e à prestação de serviços ao público.

O expressivo crescimento do comércio exterior brasileiro, aliado à necessidade de se buscar uma maior participação do País no comércio mundial,

³³ - 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.

tem exigido a adequação da aduana nacional. A legislação tributária brasileira tem se adaptado gradativamente ao fenômeno da globalização, assim como a administração tributária tem buscado adequar seus procedimentos.

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,³⁴ fundador do IBDI – Instituto Brasileiro de Política e Direito da Informática, noticia que o Brasil já conta com aproximadamente 8 milhões de internautas e previsões de movimentar US\$ 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 como já descritos nos itens anteriores. A 12.^a 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 planejam investimentos no país.

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

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.

Em se tratando de matéria tributária é possível observar que o Poder Público deverá dispor de meios eficientes para fiscalizar e tributar as transações concretizadas em ambiente virtual, que é propício à fuga fiscal.

Atualmente é possível verificar que a tributação do comércio eletrônico pressupõe a elaboração de outros conceitos e nova legislação, para adequar-se à nova realidade do comércio eletrônico.

7. Conclusões:

1. A internet é mundial. Não pode ser contida dentro de fronteiras.
2. Assim, todos os aspectos da internet passíveis de regulamentação no Brasil não devem ser regulamentados só no âmbito brasileiro, devendo sim transcender as fronteiras brasileiras.
3. As normas aplicáveis à internet devem proceder de diretrizes

³⁴ - Confira http://www.berbel.pro.br/cenario_tributario_ii.htm no artigo de ANDRÉ EDUARDO MARCELLI e outros.

internacionais, isentas de interesses, constituídas de forma a representar de maneira equilibrada as comunidades. 4. É corrente na doutrina, que a legislação relacionada com a internet terá que passar para fora das fronteiras jurídicas dos países. 5. Uma forte tendência encontra respaldo na proposta de criação de um Cibertribunal e Conselhos Arbitrais para resolver os litígios e disputas geradas pelo comércio eletrônico. 6. As lacunas jurídicas relativas à tributação do comércio eletrônico surgem diante de diferentes jurisdições fiscais no âmbito internacional. Esta realidade influi diretamente sobre o conceito clássico de soberania e principalmente soberania fiscal. 7. O controle do comércio eletrônico, sob a perspectiva tributária, terá que passar necessariamente pelas propostas que estão sendo preparadas nas diversas organizações internacionais, como a OCDE, a União Européia e a OMC, para que as soluções sejam realmente efetivas. 8. Por ora, ainda não existem soluções, nem no Brasil e nem na comunidade internacional. A OCDE tem Comissões permanentes discutindo as questões que foram apontadas no texto. 9. Portanto, o surgimento do comércio eletrônico deve ser mais um motivo para a reforma tributária, especialmente no tocante a instituição do imposto sobre o valor agregado (IVA) que substitua que o ICMS, ISS e o IPI, bem como podendo instituir um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) a ser cobrado pelos municípios. Para esta alteração deverá ser considerado o comércio eletrônico e as possíveis incidências tributárias. 10. Outra dificuldade do atual sistema tributário brasileiro é a vedação constitucional atribuída à União em instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, inciso III - Constituição Federal). Assim, a proposta de reforma constitucional tributária deverá contemplar maior flexibilidade do Sistema Tributário Nacional face às novas realidades comerciais e tecnológicas. Todas as inovações são sempre bem-vindas, desde que ingressem no sistema jurídico brasileiro, de forma equilibrada e coerente, com a realidade de seu tempo. 11. Planejar um tributo é organizar todas as etapas de sua apuração, de forma a prever antecipadamente quanto será pago, preparando cada operação para que seja gerado o menor valor possível, tudo dentro da lei. 12. A legislação fiscal brasileira, foi substancialmente modificada nos últimos anos, de forma a dificultar, mais e mais, a realização de transações e a montagem de estruturas de planejamento tributário baseadas em empresas constituídas nos paraísos fiscais. 13. No Brasil, do ponto de vista das autoridades tributárias, a diferenciação existente entre evasão e elisão fiscal é cada vez menos observada e a utilização das jurisdições de tributação favorecida, encontra mais e mais obstáculos. 14. Face a tal cenário, a busca de alternativas de estruturação de planejamento fiscal se tornou um imperativo, e nesse contexto a utilização dos tratados para evitar a bi-tributação anunciam papel ainda mais relevante. 15. O parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional representou um avanço da legislação para conter atos ilícitos dos maus contribuintes. Entretanto, a MP 66 tratou de mesma maneira, como se atos ilícitos fossem, os procedimentos lícitos tendentes a evitar a incidência da norma jurídica tributária.

8. Bibliografia:

- ALBERTIN, Alberto Luiz. *Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de sua aplicação*, 2ª edição, SP, Atlas, 2000.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. *Internet e Tributação*. <http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html>, 28/06/01.

- BACELAR, Selma Reiche. *A Internet e seus Reflexos nos Institutos Jurídicos*. Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia, 1998, vol. 6, Salvador.
- BAPTISTA, Luiz Olavo. *Comércio Eletrônico: Uma visão do Direito Brasileiro*. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, SP, 1999.
- BORGES, Antonio de Moura. *O Fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras, com base na cláusula da troca de informações, prevista em Tratados Internacionais sobre matéria tributária*. <http://www.jus.com.br>.
- BRASIL, Angela Bittencourt. *O Comércio Eletrônico: E-commerce*. Consultado na internet em 22 de maio de 2001. <http://www.apriori.com.br/artigos/informatica/330/htm>
- BRASIL, Angela Bittencourt. *Fronteiras Eletrônicas e Paraísos Fiscais*. Pesquisado na home page da teiajuridica.com.br.
- BRITO, Edvaldo. A Interpretação Econômica da Norma Tributária e o Planejamento Tributário. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.47-74.
- BRUNO, Gilberto Marques. *A Disputa pela Fatia da Arrecadação Tributária na Internet*. Em 04 de junho de 2001. <http://www.jus.com.br/doutrina/tribune4.html>
- CALLEJA, Isabel Gómez. *Novedades Fiscales relacionadas con el comercio electrónico: informe actualizado publicado por el Ministerio de Hacienda*. Publicado na home page em 07 de julho de 2001. http://publicaciones.derecho.org/redi/No_31_Febrero_del_2001/6
- CALLEJA, Isabel Gómez.(2) NOVEDADES EN LA REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/01abr_00_19.htm
- CAMPOS, Cândido H. *Planejamento Tributário*. Atlas, 1985, SP.
- CASTRO, Aldemário Araujo. *Revolução da Informação - Os meios eletrônicos e a tributação na nova realidade*. Consultor Jurídico, 14 de fevereiro de 2001.
- CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio. *A Uniformização de Tratamento das Relações Jurídicas Travadas na Internet*. Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia, n.6., 1998, Salvador.
- CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *A Regulamentação da Internet no Brasil*. Revista Electrónica de Derecho Informático. N. 36, julho, 2001.
- CORRÊA, Gustavo Testa. *Aspectos Jurídicos da Internet*. Saraiva, SP, 2000.
- CUSSI, Angela. *Panorama de la política impositiva, la administración impositiva y las cuestiones internacionales que plantea el comercio electrónico*. Home page: http://www.ae-tax.ca/papers/spanish/brazil_paper_sp.html
- DAUD, Pedro Victório. *Incidência Tributária nas Operações realizadas pela Internet*. Artigo capturado na internet em 02.03.01 – www.jus.com.br/doutrina/tribune2.html
- DE LUCCA, e Newton, SIMÃO FILHO, Adalberto (Coordenadores). *Direito & Internet: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo, EDIPRO, 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, Segundo a Lei Complementar n. 104 de 10 de Janeiro de 2001. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p.205-232.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Perfil Tributário do Provedor da Internet*. Consultado na internet em 12 de abril de 2001. <http://www.teiajuridica.com/mz/provedor.htm>
- FERREIRA, Ana Amelia de Castro. *Tributação "ponto com"*. Artigo capturado na internet em 02 de março de 2001- www.escriptorioonline.adv.br/edicao14/tributacao-com.htm
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Perfil Tributário do Provedor da Internet*. Teia Jurídica, maio/99
- FROTA, Mário. *Comércio Eletrônico na União Européia*. http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/1fev_00_11.htm 26/05/01.
- GODOY, Alvaro Gutierrez. *El Comercio Electrónico en el Derecho Comparado..* http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/01abr_00_18.htm Em 26.5.01
- GRECO, Marco Aurélio. *Transações Eletrônicas: Aspectos Jurídicos*. In *Internet e Direito*, 2ª ed., Dialética, SP, 2000.

- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo, Dialética, 1999.
- JOYANES AGUILAR, Luis. *Europa y la sociedad de la información*. Política Exterior, Madrid, n. 73, enero-febrero, 2000.
- LAMY INFORMATIQUE. *La fiscalité du commerce électronique. Droit de l'informatique et des Reseaux*. Coordination Michel Vivant, Edité par Lamy S.A,m Paris, 1999.
- LEIVA, Renato Javier Jijena. *Nuevas Tecnologías, Impuestos y Derecho*. Em 07 de julho de 01, na Home page http://www.publicaciones.derecho.org/redi/No._32_-_Marzo_del_2001/7, Revista Elettectócia de Derecho Informático, marzo, 2001.
- LIMA, Mário Jorge P. de. *Direito e Tecnologia*. Revista Jurídica da Universidade da Bahia, Salvador, n. 6, jan. a dez.1998, p. 229/240.
- LOBO, C. A da Silveira. *Tributação do software de prateleira*. Revista Consulex, 14, 1998.
- LORENZETTI, Ricardo Luis. *Tratado de Los Contratos*. Tomo III, Buenos Aires. Rubinzal - Culzoni Editores, 2000.
- LUNA FILHO, Eury Pereira. *Internet no Brasil e o Direito Ciberespaço*. Consultado na internet em 22/05.01. <http://www.apriori.com.br/artigos/informatica/258.htm>
- LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limites Constitucionais à tributação na internet*. Consultado na internet em 13 de abril de 2001. <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>
- MACHADO, Hugo de Brito et al. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARQUES, Rui Nuno e CARDOSO, Alberico. *Internet e Fisco. Os Impostos na Rede*. <http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet-fisco.html> de 28/06/01.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão e Evasão Fiscal*. Resenha Tributária. 1988.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Elisão Fiscal*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, dez. 2000, n. 63.
- MARTINS, Ives Grandra da Silva et al. Norma Antielisão é Incompatível com Sistema Constitucional Brasileiro. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n. 104. In ROCHA, Valdir Oliveira [coord.]. *O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *A Internet e Competência Tributária*. Dialética, SP.
- OLIVEIRA, Liliansa Saraiva. *Os Contratos Internacionais no Contexto do Mercosul*. Direito Bancário.
- OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. *Cibertributos: Aspectos do Direito Tributário no Espaço Cibernético*. <http://buscalegis.ccj.ufsc.br/arquivos/artigos/cibertributos.htm> 20/6/01
http://publicaciones.derecho.org/redi/No._22_-_Mayo_del_2000/2
- PIAGGI, Ana I. *El Comercio Electrónico y el nuevo escenario de los negocios*. Konrado Adenaur Stiftung. CIEDLA, Buenos Aires, n. 4, 1999.
- PICININI, Joel. *Internet: Paraíso Fiscal?* <http://www.apriori.com/br/artigos/tributario/467.htm>
- PUGLIESI, Fabio. *Reflexões sobre o Comercio Eletrônico na Reforma Tributária*. Em 04 de junho de 2001. <http://www.pro-es.com.br/portaldodireito/asp-cfm/col12000229.asp>
- SOUZA, Dennis Pelegrinelli de Paula. *E-Tributos - Novas Premissas Tributárias diante da Internet*. http://www.tributario.com/ler_artigo.asp?id=1600
- TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. Editora Revista dos Tribunais, SP, 2001.