

Os Impostos sobre Consumo e Serviços e o Comércio de Produtos Digitais

Flávia de Vasconcellos Lanari¹

Juíza de Direito do Estado de Minas Gerais

Professora da Faculdade de Ciências Gerenciais da UNA

Mestre em Direito Comercial (UFMG)

Doutoranda em Direito Tributário (UFMG)

Áreas de interesse: Internet e Direito

PALAVRAS-CHAVE

Internet - Comércio eletrônico - Produtos digitais - Tributação

RESUMO

O artigo aborda as questões tributárias decorrentes da migração do comércio tradicional para a Internet, especialmente quanto às operações com produtos digitais. Ao examinar os diferentes cenários de realização dos negócios, a autora apresenta os principais desafios a serem enfrentados pelas administrações fazendárias para coibir a evasão de tributos, destacando o alargamento do campo da elisão fiscal.

1. A INTERNET E O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Criada para servir a propósitos militares, a Internet, a partir da década de 80, mais especialmente nos anos 90, experimentou um crescimento surpreendente, servindo hoje a finalidades diversas: educacionais, profissionais, comerciais, culturais, e o que mais possa servir aos seus milhões de usuários em todo o mundo.

Embora as primeiras aplicações civis da Internet tenham sido acadêmicas, o crescimento do uso comercial se intensificou expressivamente nos últimos anos, sendo hodiernamente predominante entre as organizações registradas.

Estima-se que só o comércio eletrônico direto já ultrapasse os US\$ 7 bilhões no mercado interno americano. Mas note-se que a rede também se presta ao marketing de produtos e serviços, aumentando exponencialmente as receitas das

¹ E-mail :fvlanari@task.com.br

empresas que se dedicam ao chamado *e-business*.² Os valores impressionantes mobilizados pela rede, na verdade, pouco representam em termos do potencial desse meio, pois a Internet, como se sabe, ainda se encontra em sua infância, em termos de aplicações e alcance de público, e, assim considerado, o comércio eletrônico encontra-se em gestação. O desenvolvimento da tecnologia de comunicações, com a utilização de linhas digitais e a queda dos monopólios das empresas de telefonia, entre outros, somado aos avanços da indústria de computadores e eletrônicos, resultará no barateamento do acesso à Internet e, assim, na democratização desse meio, propiciando o aumento do número de usuários nos países em desenvolvimento e ampliando as perspectivas do comércio eletrônico.

Mas não é só. O comércio eletrônico também vai se beneficiar de melhorias como o aprimoramento do sistema de segurança nas comunicações entre os computadores, pela criação de novos métodos de criptografia, evitando assim os temores da utilização do cartão de crédito; o advento de novos meios de pagamento, como o dinheiro eletrônico; o aumento da largura das bandas de transmissão/recepção, que permitirá ao consumidor receber em seu próprio computador diversos produtos que passarão à categoria de incorpóreos, pois vão deixar de depender de um suporte material físico, como os filmes, as músicas/CDs, os programas de computador, livros e revistas; a transformação dos meios tradicionais de comunicação entre as pessoas, como a telefonia, o sistema postal e o fax, para sistemas que muito em breve permitirão a comunicação em tempo real e com bom sinal entre usuários da Internet entre si e mesmo com não usuários, localizados nas mais longínquas partes do globo; a possibilidade de se autenticarem mensagens e conteúdos transmitidos através da assinatura digital, entre outras.

Vários fatores explicam a migração do comércio tradicional para a Internet: a possibilidade de contato direto entre fornecedores e consumidores localizados em qualquer parte do planeta; a redução dos custos com a manutenção de filiais ou sistemas de distribuição de produtos; a transformação do conceito de atendimento ao cliente;³ a facilidade de se verificarem os preços praticados no mercado e de compará-los; e *a possibilidade de a empresa escolher como sede de seu estabelecimento e de suas operações bancárias o local que melhor atenda a seus interesses fiscais*, sem que tal procedimento represente qualquer prejuízo econômico, pois não mais está jungida ao seu mercado consumidor no sentido geográfico.

Embora o comércio eletrônico ainda não represente uma ameaça imediata ao comércio tradicional, não apenas pelas limitações tecnológicas do momento, mas também porque ainda não conseguiu (e talvez jamais consiga) suplantando a experiência

² 1996 Jupiter Communications Report *apud* MUSCOVITCH (1996). O 1999 Jupiter Communications Report pode ser adquirido através da homepage da empresa: www.jup.com. Sobre o assunto, consulte-se, ainda, www.house.gov/chriscox/nettax/Web-commerce.html

³ Nesse sentido, por exemplo, o trabalho pioneiro da amazon.com (livraria virtual), que a par de informações sobre autor, editora, prazo de entrega, preço, número ISBN tanto na versão capa mole como capa dura de todas as obras à venda, em seu site oferece indicações de compras, críticas e sumários dos livros, comentários de leitores, informações sobre outras obras do mesmo autor, lista de aquisições de leitores de determinados livros, entrevista com autores e hyperlinks para livros em tópicos relacionados.

e o prazer que o último proporciona aos consumidores, ele já merece a atenção das Fazendas Públicas no mundo inteiro, em razão do volume de negócios e serviços que movimenta.

Se por um lado a Internet abriu novas possibilidades para as administrações fazendárias aprimorarem suas operações, por outro ampliou as probabilidades de evasão e elisão tributárias, trazendo um novo desafio aos governos para o século XXI: conseguir maximizar os ganhos de eficiência potenciais com a sua utilização e ao mesmo tempo proteger as bases de receita tributária sem retardar ou obstaculizar o desenvolvimento das novas tecnologias.

2. OS IMPOSTOS SOBRE CONSUMO E SERVIÇOS E O COMÉRCIO DE PRODUTOS DIGITAIS

A transmissão eletrônica de produtos que dependiam de um suporte físico para serem disponibilizados é um dos grandes desafios das novas tecnologias aos sistemas tradicionais de tributação. Diferente de outras áreas do comércio eletrônico em que a adaptação das leis tributárias em vigor se apresenta eficiente, ainda que por curto prazo, na aplicação às diversas atividades que estão a migrar para a Internet, no caso de produtos digitais, em função do modo peculiar como são disponibilizados, a erosão da receita tributária é resultado certo e inevitável.

Produtos digitais são bens e serviços que, por poderem tomar a forma de dígitos binários, são capazes de ser fornecidos pela Internet, sem perda de conteúdo: livros, relatórios, enciclopédias, jornais, fac-símiles, jogos de azar (cassinos), jogos eletrônicos, bancos de dados, serviços postais, música (áudio em geral), fotografias, partituras musicais, programas de computador, comércio de ações, transações bancárias, telefonia, televisão, ingressos, reservas de viagens, vídeos (filmes), entre outros. A distinção entre bens e serviços dessa classe de produtos é bastante tênue. Assim, por exemplo, enquanto a aquisição de uma enciclopédia pela Internet pode ser considerada a compra de um bem, o acesso remunerado *online* a essa mesma enciclopédia aparenta mais o fornecimento de um serviço ou a cessão de um direito de uso, o que, obviamente, se traduz em aspecto relevante para a identificação do tributo a incidir na operação (ICMS ou ISS).⁴

Por outro lado, porque os produtos digitais não tomam a forma de bens corpóreos, a incidência do ICMS esbarra na intangibilidade dos bens disponibilizados como elemento que impede a caracterização da ocorrência do fato gerador nas operações internas.⁵ Com efeito, o ICMS, como sói acontecer com os impostos tradicionais sobre o consumo previsto nas legislações alienígenas,

⁴ No exemplo dado, outra questão decorrente seria, no Brasil, analisar o alcance da imunidade tributária constante do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

⁵ No caso de exportação, ainda que não houvesse esse obstáculo, não haveria incidência do imposto, em razão de imunidade tributária.

alcança apenas as operações com bens tangíveis, ou seja, corpóreos, pois este o único sentido possível da acepção da palavra mercadoria, como se entende em Direito Comercial.⁶

Ademais, na medida em que esses produtos são transmitidos pela Internet, não conhecem barreiras alfandegárias, não se submetendo aos impostos que recaem sobre a importação.

Registre-se, ainda, o impacto da redução da demanda de mercadorias tradicionais, como os videocassetes, os CD-players, os filmes das máquinas fotográficas, que estão associados aos bens que migram para a era digital (filmes, música, fotografia digital), com reflexos na arrecadação tributária. Até mesmo a receita proveniente da tributação sobre as operações de comunicação está sob ameaça, na medida em que o acesso à Internet já prescindir do uso de linhas telefônicas e, sendo uma de suas aplicações a transmissão de som e imagem, com certeza tornará obsoletas as ligações telefônicas tradicionais e suas altas tarifas. Hodiernamente, embora a largura das bandas limite o aplicativo da videoconferência, a Internet tem sido massivamente utilizada em substituição aos interurbanos.

Outrossim, cresce o número de produtos “inteligentes”, ou seja, que funcionam com o auxílio de um computador, que dele fazem parte. Nessa interação, o computador tanto pode ser o controlador do funcionamento do produto, como no caso dos automóveis e refrigeradores, como pode ser parte integral da natureza digital do bem, como no caso das máquinas fotográficas digitais, das copiadoras, dos sistemas de segurança, entre outros.

Interessa observar que muitos desses produtos são reconfiguráveis, ou seja, sua funcionalidade pode ser alterada pela modificação de seu software. Um produto projetado para proporcionar certas facilidades pode ter algumas delas desativadas por razões as mais diversas, até mesmo para reduzir seu custo de aquisição e encorajar o consumidor a fazer um *upgrade* para a versão profissional/avançada. Conquanto, tradicionalmente, o *upgrade* envolva a troca, efetuada por um técnico, do chamado *Erasable Programmable Read Only Memory* (EPROM), que existe no produto, a Internet oferece uma nova perspectiva nesse campo, pois possibilita a modificação da funcionalidade do produto de um modo muito mais simples, através da instalação de um novo software, que é disponibilizado pela rede.

No que se refere aos aspectos tributários da questão, duas são as implicações:

1. O comprador paga imposto sobre o consumo calculado em base de cálculo

⁶ E tanto é assim que a inclusão da energia elétrica, no campo do ICMS, se fez de modo expresso e em nível constitucional. Esse entendimento, note-se, encontra eco em outras legislações. Nos países de colonização inglesa, o tributo correspondente ao ICMS é o *Sales Tax*, que recai sobre a venda de bens corpóreos (*tangible personal property*), exclusivamente, no regime tributário tradicional. Modernamente alguns estados americanos têm imposto a tributação sobre bens intangíveis, e tal tem sido feito com adendos à legislação, num reconhecimento explícito de que o *Sales Tax*, em princípio, não recai sobre os mesmos. Sobre o assunto, consulte, ainda GRECO (1999).

reduzida, uma vez que o preço do produto na versão básica é menor que na versão avançada/profissional e, posteriormente, evita pagar o imposto no *upgrade*.⁷ No caso do Brasil, a análise deve considerar ainda o custo do IPI. 2. A reconfiguração proporcionada pela instalação de um software a um produto pode modificar a sua natureza, acarretando conseqüências na hipótese de existência de classes de tributação diferenciadas, como existe em alguns países como forma de se estimular uma indústria, suscitando também o problema do enquadramento correto do produto.

Todas as circunstâncias retromencionadas são de fundamental importância na opção de política tributária do governo, e não podem ser desprezadas ou menosprezadas, considerando-se a possibilidade de alteração da legislação pátria para alcançar as operações internas de cunho econômico envolvendo produtos digitais; a necessidade de se modificar a posição do país no mercado internacional, para fornecedor de tecnologia, competindo em igualdade de condições com as nações desenvolvidas; a preocupação em proteger o mercado de trabalho interno e até mesmo as receitas tributárias existentes e imprescindíveis, como as que recaem sobre a folha de salários, na medida em que a disseminação do fornecimento desses produtos pela Internet e o aumento de usuários brasileiros podem piorar o quadro de desemprego no país, pois certos estabelecimentos se reduzirão em número, como é o caso das locadoras de vídeo e lojas de discos, e até mesmo deixarão de existir, como pode acontecer com os departamentos de softwares que hoje são encontrados em lojas de informática; o cuidado que se deve ter para não privilegiar os mais favorecidos em detrimento da maior parte da população, que não tem acesso à Internet e, portanto, às maravilhas dos produtos digitais, mas que são consumidores e contribuintes.

Na esteira desse raciocínio, importa definir os princípios tributários aplicáveis ao comércio eletrônico, que passam necessariamente pela neutralidade (a tributação incidente sobre o comércio tradicional e eletrônico deve ser neutra e equitativa) e flexibilidade (o sistema tributário deve ser flexível e dinâmico de modo a se adaptar aos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais), mas que não podem ser compreendidos isoladamente, pois pouco beneficiará a mera imposição de tributos sobre a aquisição de produtos digitais nas operações internas, vez que os mesmos podem ser importados do ciberespaço, alimentando os lucros e o desenvolvimento de empresas estrangeiras, em detrimento do desenvolvimento nacional.

A propósito, o relatório elaborado pela Diretoria de Assuntos Financeiros, Fiscais e Empreendimentos do Comitê de Assuntos Fiscais da Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), apresentado em 8 de outubro de 1998, não se olvidou de implicações como estas e concluiu que em tema de impostos sobre o consumo, o fornecimento de produtos digitais não deve ser tratado como o fornecimento de mercadorias.

⁷ Considere-se o mesmo raciocínio para o IPI.

Podemos adiar esse debate por alguns poucos anos, conforme o avanço tecnológico, mas não há como fugir dele, pois chegará o momento de uma reformulação séria e consciente da tributação de certos produtos e serviços no Brasil, sob pena de agravarmos o caótico quadro econômico-social do país.

Imaginando-se, contudo, em esforço de raciocínio, que as diversas legislações tributárias fossem alteradas para alcançar as operações com produtos digitais, ainda assim o campo para a evasão e a elisão fiscal continuaria farto, mesmo que o estabelecimento fornecedor virtual estivesse situado na jurisdição do Estado onde ocorresse toda a operação, em virtude das dificuldades que se apresentarão à fiscalização.

Basicamente oito cenários diferentes de operações devem ser considerados: 1. comprador, vendedor e loja virtual, todos situados no Brasil; 2. comprador e vendedor no Brasil e loja virtual em outro Estado; 3. comprador e loja virtual no Brasil e vendedor em outro Estado; 4. comprador no Brasil e vendedor e loja virtual em outro Estado; 5. comprador em outro Estado, vendedor e loja virtual no Brasil; 6. comprador e loja virtual em outro Estado e vendedor no Brasil; 7. comprador e vendedor em outro Estado e loja virtual no Brasil; e 8. comprador, vendedor e loja virtual todos em outro Estado.

Note-se, inicialmente, que os cenários 5, 6, 7 e 8 não são de interesse para as administrações fazendárias brasileiras, considerando-se a imunidade dos produtos destinados a exportação ou a ocorrência de operação sem qualquer elemento de conexão com a jurisdição brasileira, no que se refere a impostos sobre o consumo (em tema de imposto de renda a situação seria diferente).

O cenário 1 afigura-se o mais favorável para fins de observância da legislação tributária, na medida em que toda a operação é realizada inteiramente dentro da jurisdição brasileira, havendo, portanto, possibilidade real de se identificarem as partes envolvidas na transação.

Na hipótese de a loja virtual utilizar-se de um programa de comércio eletrônico de prateleira ou ser parte de um shopping center virtual que o utilize, informações sobre o negócio serão produzidas automaticamente, e estarão disponíveis no servidor que veicula o site, tornando possível a realização de uma auditoria fiscal. Caso contrário, ainda assim será possível pelo menos identificar as partes envolvidas em uma comunicação pela Internet, na medida em que parte do IP (*Internet Protocol*) transmitido pode ser examinado. Embora não seja possível examinar o conteúdo da transmissão, mas tão-somente o endereço remetente e destinatário desta, o volume de tráfego partindo ou chegando a um determinado usuário e a indicação do protocolo utilizado, tais informações podem ser úteis como evidências a demandarem maiores investigações acerca da natureza das atividades de um ou outro endereço eletrônico. Também pode ser possível obter uma pista auditável a partir do IAP (*Internet Access Provider* - provedor) do comprador,

mas não parece que tal possa ser utilizado de modo significativo, uma vez que o provedor é um mero intermediário e não funciona como parte na transação.

No caso de a loja virtual estar situada em outra jurisdição (cenário 2), o acesso às pistas técnicas passíveis de auditoria fica difícil e depende de acordos entre países ou requisições judiciais. É possível, no entanto, obter-se através do provedor de *backbone* aquelas informações que normalmente seriam obtidas pelo IAP associado com a loja virtual - endereço das partes, volume de tráfego e indicação do protocolo utilizado. No Brasil esses provedores seriam basicamente a Embratel e a Rede Nacional de Pesquisa. No entanto, importa observar que as grandes empresas, como a IBM, não necessitam sequer de linhas telefônicas para terem acesso à Internet, dispensando, dessa forma, a intermediação do provedor de *backbone*, sendo tudo feito via satélite. Nesse caso, não seria possível monitorar os negócios efetuados por empresas deste calibre no estrangeiro. Por fim, é de registrar que essas informações obtidas do provedor de *backbone* estariam depositadas em um arquivo de dimensões inimagináveis, mas que poderia ser filtrado relativamente às transmissões de uma dada loja virtual.

No tocante ao cenário 2, uma outra questão seria determinar se as “mercadorias” entrando no Brasil estariam sendo importadas e, nesse caso, se são passíveis de tributação pelo Imposto de Importação ou se, em verdade, se trata de uma transação doméstica que estaria sujeita apenas ao ICMS ou ISS.

Finalmente, é de destacar que esse cenário não é muito provável, na medida em que, destinado a brasileiros, estaria mais bem localizado se fosse veiculado do Brasil, porque estaria registrado em ferramentas de busca nacionais.⁸

No cenário 3, em termos de pistas técnicas para auditoria, a situação é semelhante àquela exposta para o cenário 1. O principal obstáculo à observância da legislação tributária, aqui, está na dificuldade de se identificar o proprietário ou operador da loja virtual, bem como cobrar o imposto eventualmente devido, na medida em que a presença do comerciante no Brasil é apenas digital. É claro que, no caso, para se registrar um nome de domínio, que é o endereço eletrônico de cada site, o Comitê Gestor da Internet exige a apresentação de CGC, mas cada CGC permite o registro de até dez nomes de domínios. Assim, é certo que existirão empresas cujo CGC se presta apenas a veicular lojas virtuais e não possuirão sequer patrimônio. Nesse caso, a dívida tributária será responsabilidade dos dirigentes da empresa, na forma prevista no Código Tributário Nacional (CTN). Também é possível que a empresa esteja alugando um endereço eletrônico, e cobrar o tributo do proprietário deste é tão absurdo como cobrar do shopping center o ICMS devido por seus inquilinos comerciantes.

Por fim, o cenário 4, que em princípio será bastante comum, pois o Brasil é importador de tecnologia, mas que não é nada favorável às administrações

⁸ Nada impede, no entanto, que a empresa tenha um site veiculado por servidor brasileiro que, através de um *link* transporte o consumidor para sua loja virtual sediada em servidor estrangeiro.

fazendárias, que não terão como cobrar os tributos que normalmente incidiriam caso se tratasse de uma operação com bens corpóreos. Note-se que a utilização da técnica do lançamento por declaração seria totalmente ineficaz, pois não há possibilidade real de a Fazenda Pública efetivar fiscalização capaz de verificar o cumprimento das obrigações tributárias da espécie. Nesse sentido, a experiência norte-americana, nos estados que implementaram o chamado *Use Tax* às operações interestaduais pela Internet (o sistema tributário dos Estados Unidos não permite a cobrança do *Sales Tax* sem elemento de conexão no caso de operações interestaduais).

Registre-se que os produtos digitais não são apenas vendidos para consumo residencial, mas também para empresas, que são compradoras importantes de programas de computador, catálogos de fotografias (que são usadas, por exemplo, em propaganda), e de serviços de contadores, arquitetos, consultores, advogados, engenheiros, pesquisas de mercado, relações públicas, etc., todos passíveis de ser transmitidos pela Internet. As empresas são principalmente grandes consumidoras de bancos de dados digitalizados⁹ (cobrindo, por exemplo, informações técnicas legais, médicas, gerenciais, científicas, entre outras), assim como de videoconferências (atualmente limitadas pela largura das bandas, repita-se) e treinamento profissional e educacional.

O que importa observar é que na medida em que esses produtos e serviços são obtidos pela Internet, seus fornecedores não estão mais vinculados a uma determinada área geográfica de atuação, nem ao local onde fica situado seu mercado consumidor. Portanto, se em tema de ICMS e ISS se discute o local da ocorrência do fato gerador para fins de determinação da competência tributária, em se tratando de negócios tradicionais, a questão se tornará ainda mais complicada com a dispersão provocada pela Internet, trazendo outras dúvidas aos cenários já mencionados. Com certeza os fornecedores de serviços e outros produtos digitais procurarão se estabelecer em estados e municípios onde recebam tratamento tributário mais favorecido, embora seus consumidores permaneçam nos grandes centros urbanos.

Mais uma vez apresentar-se-á um nó górdio cujo desate depende da política tributária a ser adotada. No caso em discussão, é pertinente observar que esse movimento de deslocação dos fornecedores de produtos digitais pode ser utilizado em benefício do desenvolvimento de áreas de grande pobreza e atraso no país.

⁹ Estima-se em US\$ 30 bilhões o valor gasto em todo o mundo com a obtenção de serviço de informações eletrônicas, seja com acesso instantâneo a banco de dados, seja com procuras computadorizadas nos mesmos.

3. CONCLUSÕES

As tecnologias de comunicação, em especial da Internet, confrontam-nos todos com questões jurídicas novas e intrigantes.

Da mesma forma que a revolução industrial o fez, a revolução tecnológica apresentará (e já apresenta) à humanidade uma era de inovações e crescente produtividade, que, no entanto, não virá acompanhada de um crescimento da oferta de empregos, embora seja certo que abrirá campo para profissões novas. Em verdade, em função do alto nível de automação das atividades econômicas, o cenário que se delineia é de grande depressão no mercado de trabalho. Assim, o exame da nova riqueza das nações e da economia que se delineia para o século XXI está na ordem do dia, afigurando-se fundamental para a opção de políticas governamentais, dentre as quais as políticas tributárias.

Verifica-se que se faz necessário adequar o sistema tributário à nova economia, dadas as fugas de receitas que já se começam a verificar, com prejuízo inclusive à neutralidade tributária. Ademais, o aumento do número de desempregados corresponde a uma demanda por benefícios fiscais.

KEYWORDS

Internet - Electronic trade - Digital products - Taxation

ABSTRACT

The article concerns with tax issues derived from the migration of the traditional commerce to the Internet environment, especially in regard of transactions with intangibles. When examining the different scenarios where business could take place, the author presents the main challenges to be overcome by the government in enforcing tax law and restraining fiscal evasion.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Carlos Alberto. "The Internet and the community in Brazil: background, issues and options", jul. 1996, <<http://www.cg.org.br/artigos/doc7.htm>> (22/2/99).

ALMEIDA, Edgard Pitta de. "A tributação dos serviços de acesso à Internet". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14, p. 7. 1999.

ASHRAF, Saba. "Virtual taxation: state taxation of Internet and on-line sales", 1997, <<http://>

[/www.law.fsu.edu/journals/lawreview/issues/243/ashraf.html](http://www.law.fsu.edu/journals/lawreview/issues/243/ashraf.html)> (18/2/99).

BORGES, José Souto Maior. “Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/ IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quin.z.dez. 1996, n. 24/96 - Cad. 1, p.545.

BRITO, Edvaldo. “Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária?”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.5, p. 19. 1998.

CARROLL, Jim; BROADHEAD, Rick. 1998 *Canadian Internet Handbook*, Scarborough: Prentice Hall Canada Inc., 1998.

CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. “Conceito de livro e imunidade tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27, p. 77, 2000.

CHODOS, Robert; MURPHY, Rae; HAMOVITCH, Eric. *Lost in cyberspace? - Canada and the information revolution*. Toronto: James Lorimer & Company, 1997.

CORDELL, Arthur. “New taxes for a new economy”, primavera 1996, <<http://www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>> (23/3/99).

COX, Christopher. “Web Commerce: a tempting target for tax collectors?”, last updated in january 1999, <<http://www.house.gov/chriscox/nettax/Web-commerce.html>> (18/2/99).

DERTOUZOS, Michael L. *What will be: how the new world of information will change our lives*. San Francisco: HarperEdge, first ed. 1997.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro *Teoria geral do direito civil*, 11. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1995.

DIRECTORATE FOR FINANCIAL, FISCAL AND ENTERPRISE AFFAIRS. Committee on Fiscal Affairs. OECD - Organization for Economic Co-operation and Development. “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, out.1998. <http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framework.pdf> (13/2/99).

DISCUSSION REPORT of the ATO Electronic Commerce Project. “Tax and the Internet”, ago. 1997, <www.ato.gov.au/ecp/ecom_p1.doc> (18/2/99).

EGGER JÚNIOR, Idelmar. “Da necessidade da utilização da Internet no mundo moderno”, jan. 1997, <<http://www.egger.com.br/artigos/art-01-jr.htm>> (18/2/99).

FALCÃO, Amílcar. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GARCIA-SIERRA, Andy. “Electronic commerce and the Internet”, s/d, <<http://www.cf.ac.uk/uwcc/masts/ecic/netcom.html>> (20/2/99).

GLANZ, Semy. “Internet e contrato eletrônico”. *Revista dos Tribunais*, ano 87, v. 757, p. 70, nov. 1998.

GRECO, Marco Aurélio. “Ajustamento da tributação às novas realidades”: *Repertório IOB de Jurisprudência*: 2ª quin.z., jan 1999, n. 2/99, cad. 1, p. 74.

“Electronic commerce: taxation framework - Report by OECD”, nov. 1998, <<http://www.mashb.com/EC/112298.htm>> (20/2/99)

- _____. “Sales taxation of downloaded software”, set. 1998, <<http://www.mashb.com/EC/092098.htm>> (20/2/99).
- HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*, 24. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- IRVINE, Martin. *Web works: a Norton pocket guide*. New York: WW Norton & Company Inc., first ed., 1997.
- JACKSON, M. Drew; TAYLOR, Timothy L. *The Internet handbook for Canadian Lawyers*, Scarborough: Carswell - Thomson Professional Publishing, second ed., 1997.
- LIMA NETO, José Henrique Barbosa Moreira. “Da inviolabilidade de dados: inconstitucionalidade da lei 9.296/96”, out. 1996, <<http://www.travelnet.com.br/juridica/art40a96.htm>> (25/2/99).
- “O ICMS e a prestação gratuita de serviço”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.20, p. 41, 1999.
- _____. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, p. 27, 1999.
- MCCREA, Philip; SMART, Bob. “The Internet Report”, jun. 1997, CSIRO-Division of Mathematical and Information Sciences: <www.ato.gov.au/ecp/csiro.pdf> (18/2/99).
- MCLURE JR., Charles E. “Taxation of electronic commerce: economic objectives, technological constraints, and tax law”, maio 1998, <www-techlaw.stanford.edu/pages/Inttax.pdf> (18/2/99).
- MOTTA FILHO, Marcello Martins. “Software de prateleira e o ICMS”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.35, p. 64, 2000.
- MUSCOVITCH, Zak. “Taxation of Internet Commerce”, abr.1996, <<http://www.globalseve.net/~zak/Taxation.html>> (1/3/99).
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Noções da fiscalidade internacional*. Belo Horizonte: Movimento editorial da Faculdade de Direito da UFMG, 1998.
- NEVES, Carvalho. “Citação de documentos eletrônicos da Internet”, maio 1997, <www.geocities.com/Athens/forum/1934/6citacao.html> (28/3/99).
- NEWMAN, Nathan. “Prop 13 meets the Internet: how state and local government finances are becoming road kill on the information superhighway”, ago. 1995, <<http://garnet.berkeley.edu:3333/budget/tax-internet/taxart3b.html>> (13/2/99).
- _____. “The Great Internet Tax Drain”, fev. 1997, <<http://www.techreview.com/articles/mj96/newman.html>> (13/2/98).
- _____. <newman@garnet.berkeley.edu>, “[E-NODE] Virtual Sunshine may rain on local economic development”, 6/6/96, <localgov@calliope.wln.com> (13/2/99).
- OECD - Organization for Economic Co-operation and Development. “Electronic Commerce: Taxing Times”, mar.1999, <http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm> (16/3/99).
- _____. “The challenges to tax authorities and taxpayers”, nov. 1997, <www.ispo.cec.be/ecommerce/tax.pdf> (18/2/99).
- _____. “3rd Update to the 1992 Model Tax Convention”, fev.1999, <http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm>

www.oecd.org/daf/fa/treaties/3rd_up.htm#3rd_newformat> (16/3/99)

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. “Os CD-ROMS e disquetes com programas gravados são imunes?”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.7, p. 34, 1999.

SMEDINGHOFF, Thomas J., BASILE , JR., Andrew R., BRO, Ruth Hill, GILBERT, Geoffrey G.et al. *Online Law: The SPA's Legal Guide to doing business on the Internet*. New York: Addison Wesley Developers Press, First printing, 1996.

SOETE , Luc; KAMP, Karin. “The *Bit Tax*: a case for further research”, ago. 1999, <<http://www.ispo.cec.be/hleg/bittax.html>> (23/3/99).

TEIXEIRA, Rômulo José de Medeiros. “ICMS na operação mercantil com software”, s./d/, <<http://www.jus.com.br/links/software.html>> (20/2/99).

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 4.ed., 3.impres., Rio de Janeiro: Forense, 1998.