REPERCUSSÕES JURÍDICAS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Maria de Fátima Ribeiro*

Sumário: 1. Introdução 2. Regulação da Internet e suas tendências 3. Territorialidade, Soberania e os efeitos da tributação do *e-commerce* 4. As aquisições pela internet e a possibilidade de tributação 5. Aspectos tributários internacionais das atividades no âmbito da internet 6. O Sistema Tributário Brasileiro e o *e-commerce* 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.

Estudo recente da ABA – *American Bar Association,* nos Estados Unidos, concluiu que a presença mundial e simultânea da grande rede de computadores ligados pela internet, implicará na criação de uma comissão multinacional para desenvolver e administrar as regras legais da *web* e oferecer propostas de harmonização dessa legislação.

---

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

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.

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.

Os Estados já não mais detém o monopólio da informação. Muitas informações nem mesmo o Estado as possui ou tem o controle de acesso. Algumas são gratuitas, outras são fornecidas pelos usuários e desvirtuadas ou tem ampliadas a sua destinação, sem que eles mesmos saibam ou consintam. Tal utilização possibilita um tráfego transnacional de informações.

O comércio eletrônico exige uma disciplina jurídica específica, abrangendo diversas áreas do Direito, destacando-se entre elas a propriedade intelectual, tributação, Direito Penal, Direito a Privacidade, Direito do Consumidor, Direito Civil e Comercial.

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 Unidades 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. Regulação da Internet e suas tendências:

A internet é uma rede internacional de computadores interconectados que permite a comunicação entre milhões de pessoas com o acesso a grande quantidade de informação em todo o mundo, como já foi ressaltado anteriormente. Neste contexto, a internet fez surgir novos conceitos de comércio e serviços, onde os bens imateriais ou incorpóreos representam importantes inovações nas relações econômicas e sociais com as repercussões tributárias específicas pertinentes à estas atividades.

Em 1997, nos Estados Unidos ocorreu o início de um fenômeno que está alterando as formas convencionais de comércio, denominado *eletronic-commerce (*comércio eletrônico).

Ricardo Luiz Lorenzetti[1] apresenta as interrogações básicas: Deve intervir o Estado mediante regulações ou pode autoregular-se? Pode o Estado regular uma rede que opera internacionalmente? Quais outras legislações são admissíveis? Escreve, então que muitas dúvidas ainda pairam quando se tem questões pertinentes às normas de segurança, assinatura digital, pagamento de compras através da internet, a proteção da propriedade intelectual, o acesso ao mercado, a tributação e outros aspectos que incentivam o desenvolvimento.

Assim, se tem que o funcionamento da internet não é uma questão meramente privada; é uma forma extrema de globalização, com efeitos políticos e sociais, que envolvem a ordem pública tendo necessidade de regulamentação abrangente.[2]

Apesar da tentativa de proteção interna em cada Estado, necessário se faz verificar que a internet ultrapassa as barreiras nacionais, envolvendo estudos sobre a soberania informativa, como destacou Lorenzetti [3].

Isto não bastaria face ao crescimento rápido em escala global da internet. Surge então a necessidade de normas de natureza internacional e/ou comunitária que fixem critérios mínimos comuns para sua aplicabilidade aos países, e que sejam capazes de manter uma aplicabilidade permanente aos novos desafios.

A dificuldade de controlar as transações efetuadas através da internet poderá implicar em novas formas de evasão, com grave prejuízo para a arrecadação de receitas fiscais, principalmente no tocante ao comércio eletrônico direto, no qual os bens ou serviços são encomendados e fornecidos *on line*, podendo a transação realizar-se por *e-mail* e o pagamento ser efetuado por cartão de crédito, que dificulta a fiscalização.

3. 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.[4]

---

[1] LORENZETTI, Ricardo Luis. *Tratado de Los Contratos – tomo III*. Buenos Aires. Rubinzal – Culzoni Editores, 2000, p. 837.

[3] - Obra citada, p. 838.

[4] 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.

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.[5]

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.

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.*[6]

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?[7]

4. 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.

---

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

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

[7] - 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)

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.

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.[8]

São estas as regras que elenca Angela Bittencourt Brasil [9], 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. [10]

5. 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,[11] 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.[12] 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

---

[8] - BRASIL, Angela Bittencourt. *Fronteiras Eletrônicas e Paraísos Fiscais.* Capturado na internet em 05.09.2000 – www.teiajuridica.com/af/frontele.htm, p. 1.
[9] - Idem, Ibidem, p. 02.
[10] - Op. e loc. citados, p. 2.
[11] - As Diretrizes foram recebidas pelos Ministros na Conferência Ministerial sobre o Comércio Eletrônico ocorrida em Otawa - Canadá em outubro de 1998.
[12] - 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

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.

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.[13]

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.

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). 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 adotados definições, conceitos e termos consistentes.

---

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

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.

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.

5. 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.[14]

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.

---

[14] - CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. A Regulamentação da Internet no Brasil. Revista Eletrónica de Derecho Informático, http://publicaciones.derecho.org/redi/No_-_julio_del_2001/6.

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.[15]

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 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.[16]

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). [17] 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

---

[15] - Como medida preventiva, o Governo norte-americano aprovou o *Internet Tax Freedon 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.

[16] - 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.

[17] - 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.

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 imponível, 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.

6. 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 corpópeos 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,[18] 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)?

---

[18] - 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.

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 explicito 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 1968[19]. 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.

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 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.[20] 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 juridicas, 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 paraisos fiscais ou a países com tributação baixa.

---

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

[20] - 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

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.[21]

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.

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

---

[21] - 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 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.

variam de 7% a 25%)[22] ou ISS[23] (a critério do Município, sendo a mais utilizada a alíquota 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?[24]

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.[25] 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.[26]

Hugo de Brito Machado[27] assegura que os CDs, disquetes e similares são livros, ou na verdade, são novos suportes f'ísicos 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.

---

[22] - 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 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.

[23] - A Lei Complementar 57 de 15.12.87 define os serviços sujeitos ao ISS.

[24] 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.

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

[26] - 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.

[27] - 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-eletro.html.

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.[28]

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 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

[28] - Atualmente, estas operações estão fora do campo da tributação. Existe necessidade de maiorees estudos para esclarecer os aspectos material, espacial e pessoal da regra matriza 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.

novas realidades comerciais e tecnológicas. 11. 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.

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.
- BRUGALETTA, Francesco. *Internet e mondo giuridico: applicazioni e problematiche ovvero il diritto all'informazione nella società del duemila.* Consultado na internet em 22 de maio de 2001. http://www.lazaro.guimaraes.nom.br/art1/juraint.htm
- 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
- BRUNO, Gilberto Marques. *A Disputa pela Fatia da Arrecadação Tributária na Internet*,
- CALLEJA, Isabel Gómez. *España: Novedades en la Regulación del Comercio Electrónico.* http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/01abr_00_19.htm 26/05/01
- CALLEJA, Isabel Gómez. *Novedades Fiscales relacionadas com 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
- 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 politica 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.
- 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.escritorioonline.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: Ascpectos 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 Tecnologias, 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 Eletrectócia 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
- 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.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *A Internet e Competência Tributária.* Dialética, SP.
- OLIVEIRA, Liliana 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
- SALORD, Carlos de Paladella. *Actualidade del IVA en la União Européia respecto del comercio electrónico.* http://publicaciones.derecho.org/redi/No._24_-_Julio_del_2001/13 7/07/01
- SOUZA, Dennis Pelegrinelli de Paula. *E-Tributos - Novas Premissas Tributárias diante da Internet*. http://www.tributario.com/ler_artigo.asp?id=1600
- STUBER, Walter D. e FRANCO, Ana Cristina. *Um estudo sobre os aspectos jurídicos na rede.* Em 23 de maio de 2001. http://www.infojus.com.br/area1/walteranafranco1.htm
- TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais.*Editora Revista dos Tribunais, SP, 2001.

RESUMO:

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, 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. A OCDE tem Comissões permanentes que estão discutindo sobre essas áreas, com a apresentação de um Programa de Trabalho pelo Comitê para Assuntos Fiscais.
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. 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.