

## O Comércio cibernético mundial e o direito tributário brasileiro

Mauro Roberto Alves de Oliveira \*

### INTRODUÇÃO

A realização de negócios, em suas mais variadas modalidades, acontece hoje em uma velocidade espantosa e numa escala global jamais vista, encurtando definitivamente as distâncias e o modo de se comercializar. As prateleiras podem conter um número infinito de produtos, com toda a sorte de modelos, cores, aplicações e informações armazenadas em um "galpão" que cabe na ponta do dedo, estamos falando do micro chip (ou simplesmente *chip*), componente eletrônico considerado o "cérebro" dos computadores. A tecnologia que dispomos hoje potencializou e condicionou de tal forma as operações cotidianas do ser humano que já não se pode mais conceber nenhuma atividade sem a utilização da informática.

Mas essa revolução, como em todas já ocorridas na humanidade, também tem um preço nas relações sociais, quer sejam interpessoais, quer sejam de trabalho, ou nas relações entre a administração pública e seus administrados, e é nesta perspectiva que surgem questões e controvérsias jurídicas relevantes.

O fluxo de informações na internet não conhece limites territoriais geográficos, barreiras materiais, nem mesmo morais ou políticas. É justamente por isso que os governos, não só do Brasil, mas de todo o mundo estão sendo obrigados a repensar sua visão de soberania. O conceito clássico de soberania é relacionado ao poder, autoridade suprema, é

o direito exclusivo do Estado de impor suas diretrizes sobre uma área geográfica ou grupo de pessoas.

Por outro lado, no âmbito externo, é a igualdade entre os Estados que deve prevalecer no conceito de soberania. Na obra intitulada *Os seis livros da república*, Jean Bodin (1530-1596), uma das características da soberania é de ser suprema na ordem interna e independente na ordem internacional, ou seja, ele não depende de nenhum poder supranacional e só se considera vinculado pelas normas de direito internacional oriundas de acordos livremente pactuados.

O que atualmente se observa no contexto globalizado é uma implícita noção de parcial renúncia a um poder soberano, com a existência de acordos de cooperação e integração celebrados entre os Países para assegurar, inclusive, a eficácia das suas legislações internas. O poder de tributar reflete uma forte característica da soberania do Estado moderno ou Estado capitalista, que confia a esse poder sua principal fonte de receita, portanto deve estar atento para as novas formas de exercício da sua potestade tributária. Assim, os aspectos jurídicos relativos à internet modificam os conceitos clássicos do Direito Tributário, como as noções de: estabelecimento comercial, bens corpóreos e incorpóreos, fato gerador, definição do objeto, momento de incidência etc...

Adiante veremos em breves palavras como se desenvolveu historicamente a tributação no Brasil, em seguida nos deteremos em como funciona o comércio virtual e por fim a sua influência das operações comerciais na rede mundial dentro do direito tributário brasileiro.

## **CAPÍTULO I**

### **1.0 - EVOLUÇÃO HISTÓRICA**

Foi na indústria extrativista, iniciada com o ciclo do pau-brasil, que se tem notícia das primeiras exações no país, naquela época implantadas pelos exploradores portugueses entre 1500 e 1822. Já com o intuito de estabelecer uma dependência entre as capitanias e a metrópole, entre 1532 e 1548, existia um sistema determinado pelas famosas *Cartas de Foral*, documento que disciplinava a tributação, reconhecido por alguns como o primeiro

código tributário brasileiro, que atribuía alíquotas de 20% sobre os metais e pedras preciosas e 10% sobre o comércio exterior, pesca, escravos e colheitas. A partir de 1548 os tributos foram divididos entre *ordinários* e *extraordinários*, que como o próprio nome diz eram os excepcionais, usados em regime de urgência e não definitivos como em despesas com o exército e construção de fortalezas e os tributos ordinários, tanto da real fazenda como do governo geral.

Na sequência da criação de figuras fiscais, no período de 1763 a 1808, surgiram o subsídio do açúcar e algodão, do tabaco em pó, imposto sobre ouro, botequim e taberna, subsídio literário sobre o gado abatido ou aguardente destilada e até mesmo o subsídio de direito de pólvora estrangeira. Em 1808, após a chegada de Dom João, foi criado o Tesouro Nacional, dando fim às antigas Juntas das Fazendas, a partir de então surgiram importantes impostos, onde se destacam o direito de importação, imposto sobre prédio urbano, imposto sobre transmissão imobiliária e outros.

A Constituição do império em 1824, inspirada no constitucionalismo liberal, continha poucas normas de tributação e embora não tratar-se da separação fiscal, mas já contemplava alguns importantes princípios, como o da capacidade contributiva, o da legalidade, da isonomia e o da irretroatividade da lei. Porém, não havia discriminação alguma de rendas e o artigo XV, daquela carta em seu inciso X, era uma norma que inovava ao rezar que competia ao Poder Legislativo, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição, diga-se Senado e Câmara dos Deputados, sendo da competência deste último a iniciativa sobre os impostos.

Ressalte-se que foi devido ao constitucionalismo a partir do século XVIII que se consagrou o princípio da legalidade na área tributária brasileira, sendo indispensável a aprovação pelo poder legislativo, dos tributos.

Redigida em boa parte pelo ilustre Rui Barbosa e inspirada na Carta Magna norte-americana, a Constituição de 24 de fevereiro de 1891 já estabelecia áreas de competência tributária, adotando um rígido sistema de discriminação, bem como, já estabelecia imunidade entre Estados e União. Na República dos Estados Unidos do Brasil, a Constituição de 16 de julho de 1934, era paradoxalmente ao nome da República, baseada sob a inspiração da constituição da Alemanha, carregada de grande preocupação social, tendo como um dos artigos mais importantes, o que tratava dos direitos e garantias

individuais, destacando-se no aludido art.113, a garantia ao direito de propriedade, salientando que este não poderia ser exercido contra o interesse social ou coletivo conforme disposição de lei. Nesta carta também já havia uma clara vedação á bitributação.

Inaugurando a era do Estado Novo no Brasil ,a Constituição de 1937, também conhecida por "polaca", fez apenas mínimas alterações, repetindo basicamente a sistemática tributária da anterior.Em 18 de setembro de 1946 , a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, considerada de alto caráter municipalista, pela primeira vez trazia um sistema tributário totalmente discriminado no que diz respeito á competência de cada pessoa jurídica de direito público, embora ainda não conceituando taxa ,imposto e contribuição de melhoria.A nossa penúltima Carta Magna em 1967, mais detalhada que a anterior , instituiu um verdadeiro sistema tributário nacional , com critérios e conceitos mais rigorosos estabelecendo as espécies de tributo como a taxa e a contribuição de melhoria, mas curiosamente ,ainda não conceituando imposto.

Enfim , chegamos á sistemática tributária na nossa lei maior de 5 de outubro de 1988, trazendo nítida e expressamente um capítulo totalmente dedicado ao sistema tributário nacional, contendo os princípios gerais da tributação , entre eles ,explicitamente, o da estrita legalidade tributária , traz também uma seção com as limitações ao poder de tributar , a discriminação de rendas dos entes públicos e a repartição das receitas tributárias.Enfatizando que através do princípio da vedação ao confisco , contido nesta Constituição , o contribuinte ganhou um forte instrumento na defesa de seus direitos em face da voracidade fiscal do Estado.

## **CAPÍTULO II**

### **1.0- AS OPERAÇÕES COMERCIAIS NO MEIO VIRTUAL**

O comércio eletrônico, que está entre as relações sociais desenvolvidas no meio virtual,substituiu muitos dos processos físicos nas transações comerciais e ganhou um nome advindo da língua inglesa, acompanhado de uma de suas costumeiras abreviações , passando a ser conhecido mundialmente como *e-commerce*. Atualmente esta modalidade de comércio é dividida principalmente em B2B e B2C, a primeira para caracterizar os

negócios realizados entre pessoas jurídicas, empresa/empresa (business-to-business), como por exemplo a b2bmagazine.com.br. A última sigla significa (business-to-consumers), que como o próprio nome diz, expressa a relação comercial entre empresa e consumidor final, um exemplo seria a amazon.com. Seguindo neste tema existem ainda o B2G (business-to-government), entre empresas e governo no que diz respeito às licitações e vendas diretas à administração pública, C2C (consumer-to-consumer) comércio apenas entre consumidores como o Ebay e mercadolivre.com e ainda B2E (business-to-employee), destinado geralmente ao relacionamento entre o público de uma intranet, ou seja, os funcionários de uma empresa ou grupo empresarial.

Em suma, o comércio eletrônico ou "e-commerce", é qualquer transação comercial e financeira, com fins de lucro, realizada através das tecnologias de comunicação cibernética, seja áudio, vídeo, textos ou gráficos, sobre produtos e serviços ali disponibilizados. Muitas são as vantagens desta modalidade empresarial, dentre as quais poderíamos ressaltar o baixíssimo custo de implementação, fazendo com que qualquer pessoa em qualquer lugar do mundo, com uma estrutura mínima, pode estar desenvolvendo uma atividade comercial. Todas aquelas exigências tradicionais de enormes investimentos, despesas fixas, instalações físicas, custo da mão-de-obra, marketing, fundo de comércio, são resolvidas facilmente ou simplesmente ignoradas. Aliás, a informalidade nesse meio é o que mais ocorre em virtude da própria dificuldade de identificação real dos responsáveis pelos websites, proporcionando também uma série de conseqüências no campo jurídico.

A doutrina divide ainda o e-commerce em: comércio indireto, onde muito embora o negócio tenha se realizado no meio virtual, mas a sua efetivação como a entrega do bem ou o serviço é feito da maneira tradicional e o comércio direto, em que todo o negócio é realizado e efetivado eletronicamente, como por exemplo a venda de músicas por downloads, consultorias eletrônicas etc...

A internet é formada por espécies de "espinhas dorsais" ou *backbones*, estruturas nas quais encontram-se os provedores de acesso, tais provedores é que servem aos usuários finais disponibilizando os serviços que serão prestados *on-line*. Tanto os usuários finais, que acessam a internet, na maioria das vezes, via linha telefônica, ou ainda, através de ondas de rádio têm livre escolha em relação aos provedores de acesso, quanto estes têm a

liberdade de escolher , qual *backbone* utilizar, sendo enorme quantidade de espinhas dorsais existentes em nível nacional e internacional, o que se torna mais um fator de complicação quando da apuração de responsabilidades.

Além disso, a gama de opções comercializadas na rede mundial de computadores é gigantesca, das quais podemos citar: os serviços bancários ou *home banking*, as vendas de produtos da bolsa de valores, venda de livros eletrônicos ou *e-books* , venda de vídeos digitais, venda de assinaturas de revistas e jornais eletrônicos com senha de acesso, venda de treinamentos e cursos , inclusive superiores, através da educação á distância , no campo da saúde, clínicas e hospitais que disponibilizam consultas e diagnósticos através de vídeo-conferência, as companhias aéreas que vendem a maioria ou a totalidade de seus bilhetes (*e-tickets*) via internet, companhias de navegação marítima, supermercados que disponibilizam e entregam seus produtos em domicílio, farmácias , pizzarias, lanchonetes, restaurantes, lojas de departamento, concessionárias de automóveis e motocicletas, vendas de softwares, tvs á cabo , enfim são realmente incontáveis os produtos e serviços, que movimentam quantias bilionárias ao redor do planeta e que hoje estão disponíveis ao simples toque de um botão.

Não podemos olvidar que também existe todo um comércio milionário fomentado pela explosão dos negócios eletrônicos que são as vendas de equipamentos e softwares destinados aos mais diversos tipos de usuários, mas como estamos falando de empresas , podemos citar o exemplo do E.R.P (*Enterprise Resource Planning*) ,um sistema de software desenvolvido para fazer a integração total de todos os setores envolvidos em uma empresa como o marketing, vendas, financeiro etc... O fato é que , com este novo aspecto, as empresas no mundo inteiro buscam se manter competitivas, especialmente em tempos de globalização e para isso não podem prescindir dos avanços tecnológicos, em especial da cibernética.

## **1.2 – O DESENVOLVIMENTO DAS OPERAÇÕES COMERCIAIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO**

Se por um lado a internet é criticada por representar uma modernização e mais ainda uma potencialização do sistema capitalista apoiado pela doutrina neoliberal, em que cada

vez mais o homem é substituído por máquinas, por outro lado é nesta perspectiva ,responsável por descortinar um novo paradigma, mais ameno nesta relação, como por exemplo a possibilidade de se dar ao operário despedido a oportunidade de manter seu vínculo de trabalho ou até emprego executando-o á distância, disponibilizando por exemplo, sua consultoria via internet.Eisto é uma realidade constatável, inclusive por empresas virtuais especializadas na coleta de dados , que dão conta da quantidade e volume de negócios realizados por empresas virtuais, sejam elas pequenas , médias ou grandes. Embora algumas dessas empresas forneçam dados baseados apenas em quantidade de acessos, o fato é que o mercado virtual de trabalho é cada dia maior.

Segundo dados da B2BOL , *E-Consulting* e **Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico** (camara-e.net),o volume de negócios movimentados entre empresas nos primeiros três meses de 2007 foi de R\$ 133,4 bilhões de reais, representando um aumento de 43,5% em relação ao mesmo período de 2006. Somente a Visa International na América latina realizou mais de 4 bilhões de dólares em comércio eletrônico em 2006, estando o Brasil em 4º lugar no ranking do mercado B2C que também segue uma tendência irreversível.

No caso dos negócios B2B , que somente no Brasil crescem na ordem de 35% ao ano, o sucesso se dá principalmente pela substituição dos tradicionais canais de negociações , com a presença física de um representante que gastaria horas ou dias em deslocamento, com pilhas de papéis , pela digitalização dos processos empresariais, resultando em redução de custos, e velocidade nas negociações, especialmente pela quebra de barreiras e a massiva oferta de produtos e serviços no mercado mundial. No caso do B2C ,também conhecido por "VOL" (varejo on-line), fatores como o cada vez maior acesso á equipamentos de tecnologia avançada com preços mais populares permitindo conexões rápidas e seguras vêm transformando os hábitos da população numa tendência comodista de se fazer tudo sem sair de casa evitando problemas cotidianos como o trânsito congestionado ,violência urbana e outros males modernos.

O problema é que embora haja toda uma inovação no sistema comercial da atualidade,onde se comercializa bilhões em ativos intangíveis, este porém ainda guardasemelhanças básicas com a mercancia tradicional, o que traz á tona toda a complexidade de se adequar á uma realidade tributária,ou seja ,como será exercido o poder

de tributar baseado nessas novas formas de criação e circulação de riquezas? Em outras palavras ,como identificar e tributar um estabelecimento virtual, quem é o titular do site de hospedagem, onde é o local da prestação de serviços, quando é o fato gerador por exemplo do ICMS ou do ISS ?, esses impostos podem existir na operações *on line*? etc...

Embora já exista historicamente uma verdadeira aversão da sociedade á cobrança de tributos, seja pela falta de credibilidade na destinação dos recursos arrecadados, seja pela pesada carga tributária , a questão é que , em face de uma nova realidade, chamada *e-commerce* a tributação será ainda mais complicada , especialmente pela facilidade de fraudes, pois o meio virtual proporciona infindáveis possibilidades. O problema é sem dúvidas maior nas operações de varejo ou B2C, onde a fisco tem de contar com uma mega estrutura de informática sempre atualizada, isso é o que acontece no Brasil , porém ainda se está longe do ideal em termos de efetiva arrecadação em relação á *web*.

### **CAPÍTULO III**

## **<!--[if !supportLists]-->1.0<!--[endif]-->- A TRIBUTAÇÃO NO MEIO ELETRÔNICO PELO MUNDO**

A UNCITRAL , sigla que significa *United Nations Commission on International Trade Law* , em português :Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional , é um organismo da ONU, criada para a modernização e harmonização das regras de comercio internacional e que estará realizando a sua convenção de 50 anos em 1º de fevereiro de 2008 em Nova York. Ao editar sua "Lei Modelo" em 1996,a UNCITRAL criou o documento básico e fundamental para a regulamentação da internet neste campo em todo o mundo,lembrando que uma das primeiras iniciativas efetivas de tributação no meio eletrônico, surgiram no ano 2000 na Califórnia,USA, com a idéia de se gravar as operações realizadas na internet.

Embora já existam há quase dez anos, as diretrizes de tributação ("*Taxation Framework Conditions*"), desenvolvidas pelo Comitê para Assuntos Fiscais da Organização para a Cooperação e desenvolvimento Econômico (OCDE), muitas ainda são as dúvidas dos países membros e não-membros desta organização em relação á tributação via *web*.



Quatro são as referidas diretrizes , sendo cada uma em campo específico, quais sejam: o campo da **administração fiscal**, onde , guardadas as devidas diferenças com o comercio tradicional,o lançamento tributário deve também ser justo e neutro, apenas com o procedimento adequado ao novo tipo de tributação. O campo dos **tributos sobre o consumo**,onde a competência tributária é do país onde o consumo ocorre, devendo-se separar os produtos digitais de outros produtos , não inseridos nessa categoria. Na área dos **serviços destinados aos contribuintes**, são reservadas novas tecnologias com o intuito de facilitar a vida dos mesmos. Há ainda o campo dos **tratados de tributação**, no qual, com as devidas ressalvas , especialmente em relação ao Tratado Modelo de Tributação ("*Model Tax Convention*"), são reconhecidas as aplicações de normas internacionais vigentes em relação á internet.

Sendo um assunto muito abrangente, pois a internet é mundial, os países têm buscado estabelecer critérios para a delimitação da incidência tributária na *web*, e para isso a aplicação de princípios é a melhor saída. Pelo **princípio da igualdade**, 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. O tratamento tributário das operações comerciais sendo o mesmo para todos os casos fará com que o consumidor não seja influenciado quando decidir entre um bem e outro em função de imposto á pagar. O **princípio da neutralidade** orienta que o sistema tributário deve tratar de forma economicamente equivalente as entradas (ingressos) gerados por operações análogas,em outras palavras, não importa se a operação é feita da forma tradicional ou via internet, a tributação será idêntica.

Ainda na tentativa de estabelecer definitivamente parâmetros e regras comuns que devam ser seguidas no que diz respeito á esse tipo de tributação, muitos e importantes documentos foram elaborados, como é o caso da Cartilha Sobre o Comércio Eletrônico e Propriedade Intelectual de maio do ano 2000 publicada pela WIPO/OMPI ; O Projeto *Diffuse* criado pela Comissão Européia para as Tecnologias da Sociedade da Informação ,estabelecendo parâmetros conceituais para o *e-commerce*, contratos, tributação , pagamentos eletrônicos ,padrões de segurança das redes, pagamentos eletrônicos,etc...Também o documento norte-americano que criou osParâmetros para um

Comércio Eletrônico Global, de 1997 e no Brasil, em 1995 a criação do Comitê Gestor da Internet (CGI) .

Lembrando que no Brasil, o Sistema Tributário Nacional distribui competências tributárias internas, para cada um dos entes políticos da federação, com vedações de incidência de impostos, desta forma, os tratados , acordos internacionais e as diretrizes internacionais deverão passar pela recepção (referendo) do Congresso Nacional , para serem aprovados e surtirem eficácia. Por outro lado os Estados Unidos, país que leva ao sentido mais efetivo a palavra federação, deixa por conta de cada Estado sua forma de tratar os "cybertributos", mas em regra ainda não definiram esse assunto totalmente e aguardam as novas tendências mundiais.

### **1.1 - A TRIBUTAÇÃO E O COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL**

Por termos uma sistemática jurídica civil diferente dos Estados Unidos, que é consuetudinário e jurisprudencial, muitas normas de direito brasileiras deverão ser alteradas ou criadas para absorver a nova realidade tributária, criando soluções úteis que mantenham os parâmetros necessários á arrecadação de impostos no país.

Aqui no Brasil uma das primeiras providências efetivas no Congresso Nacional foi em 1999 com o Projeto de Lei do *e-commerce* nº. 1589/99 do Deputado Luciano Pizzato (cujo anteprojeto foi elaborado pela Ordem dos Advogados do Brasil - OAB) e foi baseado no modelo da UNCITRAL. O projeto contém disposições sobre responsabilidade dos provedores em conformidade com as regras internacionais , porém é criticado por assegurar uma série de privilégios aos tabeliães no exercício das atividades de certificação e estabelecer apenas um tipo específico de proteção para certas situações . Justamente por este motivo correndo o risco de tornar-se obsoleta diante da aceleradíssima evolução tecnológica. A lei do *e-commerce* promete permitir, em face até mesmo do irreversível processo de globalização ,uma compatibilização da legislação brasileira com os outros países, gerando também uma harmonização com as regras comuns .

Apesar da legislação brasileira conter uma grande gama de diplomas regulando as relações sociais nas mais diversas áreas, ainda é carente de leis específicas á cerca das transações eletrônicas, daí são comuns as indagações do tipo qual o tributo que incide nas

operações via *web* e quais efetivamente devem ser tributadas? Quanto ao ICMS, o artigo 155,II da Constituição Federal de 1988 reza que é de competência dos Estados instituí-lo, entretanto o provedor de internet possui natureza de "serviço adicionado" e não de prestação de serviço, conforme dispõe a lei 9.472/97 , (Lei das Telecomunicações).

Neste ponto do trabalho, faz-se necessário entendermos melhor o Sistema Tributário Nacional que está contemplada no Título VI da nossa Carta Magna em normas expressas sobre a estrutura básica do nosso ordenamento jurídico tributário, dispostas entre os artigos 145 á 162. Além disso, no campo imediatamente infraconstitucional, O Código Tributário Nacional traz detalhadamente toda a nossa sistemática fiscal, onde verificamos a exigência clara da delimitação de um fato gerador para que possa existir taxaço.

A Constituição ao repartir o Poder de Tributar entre os vários entes políticos, faz com que cada ente estatal tenha competência para impor prestações tributárias, dentro dos limites assinalados na Lei Maior. Pode-se dizer que a **competência tributária** é aptidão da União, Estados, DF e Municípios para criar tributos. Lembremos que os tributos são criados por matéria de lei complementar ou ordinária e a Constituição Federal apenas outorga competência para que os entes estatais criem os seus tributos.

Para o CONFAZ ,(Conselho Nacional de Política Fazendária), o serviço de acesso á internet é atualmente entendido por sua característica de prestação de serviço de telecomunicação , sendo passível de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Por outro lado, a incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não pode ocorrer pois a Constituição Federal é omissa no que diz respeito á ocorrência de fato gerador do imposto relativo aos provedores de acesso, bem como 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 á internet, assim ,os municípios não poderiam cobrá-lo sob pena de lesão ao princípio da legalidade tributária.

No Brasil a natureza jurídica específica dos impostos é definida pelo fato gerador do correspondente imposto. Não importa para tanto o nome, as características adotadas pela lei e nem o destino legal da arrecadação dos impostos. O comércio eletrônico não modifica o caráter de compra e venda de bens e serviços.

A respeito do fato gerador , o renomado jurista Pontes de Miranda, que aqui o denomina como "suporte fático" ,nos ensina , *in verbis*:

"O suporte fático da regra jurídica, isto é, aquele fato, ou grupo de fatos que o compõe, e sobre o qual a regra jurídica incide, pode ser da mais variada natureza: por exemplo, a) o nascimento do homem, b) o fato físico do mundo inorgânico, c) a doença (...) É incalculável o número de fatos do mundo, que a regra jurídica pode fazer entrar no mundo jurídico – que o mesmo é dizer-se tornar fatos jurídicos".

Ainda á título de informação, a classificação do fato gerador, em função do tempo de sua ocorrência, está definida como: **periódicos**, onde são verificados vários fatos isolados em determinado lapso temporal, que ao final são computados e efetivados enquanto suporte fático para a tributação, como ocorre com o imposto de renda; **instantâneos**, aqueles que ocorrem a cada vez que uma operação é realizada e fazendo surgir um fato gerador, não importando quantas vezes acontece, a exemplo do ITBI, imposto sobre importações e ICMS , e por último temos o fato gerador **continuado**, onde a matéria tributável mantém-se estável e duradoura ao longo do tempo , como é o caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e o Imposto Territorial Urbano .

Uma vez, sendo indispensável a delimitação do fato gerador para a ocorrência da tributação, como fazê-la em relação á internet, um meio virtual e facilmente camuflável ou alterável no que diz respeito ao local da operação ou ao momento em que o negócio se efetivou? outrossim, é importante lembrar que existem dois tipos de empresas virtuais, as que têm parte de suas operações *on-line* , parte na economia real e outras que exercem suas atividades 100% no meio virtual, em ambas a facilidade de ocultação de dados é enorme, mormente nas últimas.

Um exemplo típico da dificuldade no controle das operações via rede e que vinha deixando os governos dos Estados muito preocupados é o que ocorre com a não tão recente modalidade de vendas interestaduais, *on-line*, de automóvel direto das fábricas ao consumidor, onde o imposto cobrado na origem prejudica o Estado onde se encontra o consumidor. A solução encontrada pelos governos estaduais juntamente com o Conselho Nacional de Política Fazendária, foi que houvesse um compartilhamento da base de cálculo do ICMS, ficando 45% para o Estado de destino e 55% para o Estado do produtor.

Para a doutrina, o local da atividade geradora de ingressos é o lugar fixo de negócios ou seja , um estabelecimento permanente, no qual realiza toda ou parte de suas operações comerciais. Ainda segundo o entendimento vigente no Supremo Tribunal Federal , a expressão estabelecimento tem o mesmo sentido dado pelo Código Comercial em seu artigo 1º, III, 2ª parte, em que designa 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.

Também a denominação "comerciante" conforme o Código Comercial brasileiro, é aquele que tem como primeira e principal atividade o comércio, e o negociante é obrigado a manter todos os livros comerciais e documentos de maneira organizada, sendo registrado na respectiva junta comercial e apresentando a cada ano balanço do exercício. Desta forma o negociante *on line* , usando a analogia, deveria proceder como o negociante do passado.

A *web* , no campo jurídico-tributário ,além de alterar seus conceitos clássicos, também proporciona um grande incremento das operações comerciais inidôneas, como é o caso das *transfer price* , em que empresas transferem suas atividades para os paraísos fiscais e que além de não tributarem os ingressos sobre as pessoas jurídicas ainda não permitem que as pessoas físicas intermediárias dessas empresas ,sejam identificadas, impedindo a ocorrência do imposto sobre a renda.

Para finalizar, mister se faz abordarmos o tema dos "princípios" que orientam o direito como um todo, pois estes são os principais mecanismos a serem usados na ocorrência de lacunas ,embora não estejam definidos em nenhuma normal legal. Os princípios constitucionais são por isso mesmo considerados basilares do sistema tributário, mormente por ter a nossa CF/88 deixado pouca margem para o legislador ordinário ao plasmar todo o sistema tributário nacional.

"Princípios são certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber".Ronaldo POLETTI (1996, p. 285)

Outrossim, embora os princípios constitucionais irradiem por toda a ordem jurídica, imprimindo unidade e informando a compreensão de segmentos normativos, o direito tributário tem princípios específicos, que atuam como limitações ao poder de tributar, como

o princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro, da capacidade contributiva, da proibição do tributo com efeito de confisco, da legalidade tributária, da irretroatividade, da não surpresa ou segurança jurídica, e da igualdade tributária.

No contexto mundial, vários entes estatais e não-estatais em especial nos Estados Unidos, preocupados com os novos rumos da tributação em tempos de internet publicaram um documento de suma importância denominado *E-commerce taxation principles: a Global Information Infrastructure Commission (GIIC) perspective*, que trata do estabelecimento de uma carta de princípios onde se destacam:

Princípio da autonomia relativa, pelo qual os governos devem deixar empresas, usuários e fornecedores, livres para que estes discutam e regulem questões como privacidade, segurança, e verificação e autenticação das transações via Internet, intervindo apenas em último caso, quando por exemplo ocorrerem ações criminosas.

Princípio da eficiência, que nas operações *on line*, refere-se a uma atuação mais "econômica" da administração no sentido de realizar suas atividades de arrecadação, imposição e fiscalização, a fim de não refletir em aumento de custos para o contribuinte, permitindo que este cumpra o seu dever com regularidade.

Princípio da certeza, decorrente do princípio da legalidade tributária e também com reflexos na eficiência, este princípio dita que as normas tributárias que incidirem sobre as operações *on line* devem ser claras, permitindo ao contribuinte entendê-las e cumpri-las ao máximo possível, assim, reduzindo a inadimplência.

Princípio da flexibilidade, baseado na necessidade de que os regimes fiscais sejam flexíveis, maleáveis e absorvam racionalmente as mudanças do comércio cibernético, contribuindo para o desenvolvimento e a manutenção do mercado.

Princípio da eficácia e justiça, em que a função da administração em primeiro plano deve ser a exação fiscal e apenas em último lugar a função extra fiscal de impor penalidades e cobrar multas. Em outras palavras, a importância maior deve ser na arrecadação de receitas necessárias às atividades estatais.

Princípio geral da territorialidade, importantíssimo, pois norteia a definição da competência tributária no meio eletrônico. É um princípio que tem regras consideradas simples, porém altamente eficazes na decisão de quem pode e deve cobrar o tributo.

Princípio da neutralidade , segundo o qual não devem ser criadas novas taxas ou novos impostos direcionados unicamente às operações comerciais cibernéticas. Em outras palavras, não pode haver uma tributação exclusiva, apenas com base no número de *bits* transmitidos ou descarregados através de *downloads* . Isso faria um papel inverso do que se deseja, ao desestimular as operações no meio eletrônico.

## CONCLUSÃO

O comércio eletrônico desde o início já trazia vocação para atuação em caráter mundial de forma praticamente homogênea , não sendo razoável utilizar apenas as nuances peculiares das normas de tributação de cada país para a sua regulamentação ,mas uma legislação consolidada com a experiência de cada um deles e referendada pelas nações para que possa servir de guia universal.

A necessidade de uma regulamentação em âmbito internacional é de suma importância, mormente pela quantidade de pontos relevantes como a evasão fiscal, a questão da soberania e territorialidade, a questão da dupla imposição tributária ou bitributação internacional , a necessidade de garantir uma equidade entre as diferentes formas de comércio *on line* e as práticas comerciais tradicionais , apenas para citar os principais.

Embora muito já se tenha evoluído em termos de regras, o controle da tributação no comércio eletrônico ainda tem muito o que avançar e para tanto, passar necessariamente por importantes rodadas de negociação em organismos internacionais, como a OMC, a OCDE , a União Européia e organizações nacionais.

No Brasil, o foco das atenções está principalmente nos serviços dos provedores de acesso , pois dos três impostos que o sistema tributário brasileiro admite, incidirem diretamente sobre os agentes econômicos produtivos e que são aplicáveis segundo o estágio (produção e circulação)em que a cobrança de imposto incide ,(IPI, ICMS ,ISSQN), os que podem estar efetivamente mais relacionados às operações comerciais via internet seriam o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza).

Ocorre que o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que os serviços dos provedores de acesso apenas viabilizam o caminho dos usuários à informações da rede, não se constituindo tal atividade como serviço de telecomunicação ou comunicação a ensejar a incidência do ICMS. Na verdade o serviço prestado pelos provedores de internet consiste em serviço de valor adicionado, de acordo com a legislação pertinente, portanto não se enquadra no chamado serviço de telecomunicação, mas também como usuário do serviço de telecomunicações, conforme a Lei 9.472/97, em seu art. 61, § 1º.

Em relação ao ISS, confirmamos a nossa opinião, que segue a doutrina e jurisprudência dominante de que a sua incidência está prejudicada por ferir o princípio da legalidade, não estando presente a sua possibilidade nem mesmo na Lei Complementar Federal nº 56/87, assim como não existe previsão para tributar-se mensagens enviadas por fax que também se utilizam de linha telefônica no fluxo de dados, também não existe a previsão legal para tributar o tráfego de dados via internet.

Não é pelo fato de se tratar de novo paradigma no campo tributário que o contribuinte perde qualquer garantia, aliás mais do que nunca as ações do fisco devem ser regidas pela estrita legalidade do fato tributário no cumprimento do seu ofício arrecadatório. Em nosso país, embora saibamos não ser possível falar em reforma tributária sem antes uma reforma de base na estrutura do governo e mesmo na cultura política, uma vez que se faz imprescindível uma drástica redução dos gastos ou "enxugamento" da máquina administrativa e ao menos redução da corrupção reinante, é necessário uma adequação do fisco ao novo panorama da tributação no ambiente eletrônico, ou seja, é realmente preciso uma reforma neste aspecto para estarmos em conformidade com esta inarredável tendência mundial.

Para isso é fundamental também abolirmos esta inescrupulosa e medíocre característica de uma "República Socialista Tributária Brasileira", baseada na hipertributação sem um retorno mínimo condizente ao cidadão, obrigado a trafegar em estradas esburacadas, amargando uma saúde e ensino públicos falidos e sucateados, sem falar nas outras deficiências de um país que só em 2006 ultrapassou R\$ 800 bilhões de reais em arrecadação aos cofres públicos. Portanto temos a obrigação de estarmos alertados sobre a ameaça de que após uma completa regulamentação da exação das operações *on line*, e isso



não é tarefa difícil para o país a com maior imaginação tributária do planeta, serem articulados mirabolantes artifícios de aumentar a captação de recursos através do filão do *e-commerce*, continuando com a hodierna política de retorno social.

## BIBLIOGRAFIA

\* **BRASIL.CONSTITUIÇÃO FEDERAL.5ª.** edição rev. e atual.S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais,2004

\* **BRITO MACHADO, Hugo.**Curso de direito tributário – São Paulo: Malheiros, 2000.

\* <http://jus.uol.com.br/>, Acessado em 20 de setembro de 2007 às 23:15 hs.

\* **BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.** Leinº.5.172,de 25 de outubro de 1966, atualizada e acompanhada de legislação complementar.4ª. edição rev. atual. e ampliadaS. Paulo:Editora Revista dos Tribunais, 2000.

\* <http://www.audilink.com.br/inf124/inf124b.htm> ,Acessado em 08 de outubro de 2007 às 19:26 hs.

\* **Baleeiro, Aliomar.** *Direito Tributário Brasileiro.* Rio de Janeiro:Forense, 1986.

\* <http://www.uncitral.org/> ,Acessado em 06 de outubro de 2007 às 18:30 hs.

\* **BRASIL.2005 CÓDIGO COMERCIAL LEI Nº 556, DE 25 DE JUNHO DE 1850.**6ª. edição .S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais,2004

\* <http://www.jus.uio.no/lm/uncitral/doc.html>,Acessado em 07 de outubro de 2007 às 20:00 hs.

\* Mauro Roberto Alves de Oliveira é Bacharel em ciências jurídicas e sociais pelo Instituto Camillo Filho de Teresina – PI. Advogado pós-graduado em direito tributário.

Disponível em: < <http://www.webartigos.com/articles/5162/1/o-comercio-cibernetico-mundial-e-o-direito-tributario-brasileiro/pagina1.html>>

Acesso em: 11 de abril de 2008.