

Taxação no comércio eletrônico

Francisco Luiz C. Lopreato

**Texto para Discussão. IE/UNICAMP
n. 108, abr. 2002.**

Taxação no comércio eletrônico

Francisco Luiz C. Lopreato¹

Resumo

O avanço recente do comércio eletrônico em termos do valor adicionado na economia colocou em xeque o sistema tradicional de administração tributária e desencadeou ampla discussão sobre o impacto que terá na área tributária. O objetivo do texto é discutir essas implicações e analisar as principais propostas presentes no debate internacional sobre como lidar com a nova realidade.

Palavras chaves: Tributação; Comércio eletrônico; Impostos.

Abstract

The recent advances in electronic commerce in terms of value added in the economy have called into question the traditional system of tax administration and triggered ample discussion about their impact on the taxation area. The objective of the paper is to discuss these implications and to analyze the main recent proposals in the international debate on how to deal with the new reality.

Key words: Taxation; Electronic commerce; Tax.

Introdução

A evolução da informática e a expansão da internet tanto provocaram alterações na vida das famílias e empresas como introduziram novas dimensões na atividade econômica. O comércio eletrônico vem assumindo relevância no comércio mundial e a expectativa é de que o processo está apenas engatinhando. Os indicadores apontam que o futuro do comércio está intimamente ligado à evolução da internet e o peso do comércio eletrônico tende a ganhar expressão em termos do valor adicionado na economia.

A análise de qual é a dimensão do comércio eletrônico na economia e quais os principais setores a serem afetadas não é trivial e tem um caráter meramente especulativo.² Entretanto, o potencial desta inovação é grande e já desencadeou ampla discussão sobre o impacto que terá na área tributária. A dificuldade de se estabelecerem os conceitos básicos com os quais lidam as administrações

(1) Professor do Instituto de Economia da Unicamp. E-mail: <lopreato@eco.unicamp.br>

(2) Pérez-Esteve & Schuknecht (1999) fazem uma tentativa de quantificar o papel do comércio eletrônico, discutindo o seu peso na atividade econômica e no comércio, bem como o valor de receita tributária a ser gerado.

fazendárias coloca em risco o potencial tributário de diferentes países que estão fortemente calcados em receitas provenientes de venda de bens e serviços.

As agências responsáveis pela administração tributária precisam definir regras compatíveis com a natureza do comércio eletrônico e responder ao desafio de prevenir possíveis perdas de arrecadação. As autoridades reconhecem que o comércio eletrônico cria novas formas para a coleta de impostos e é preciso alterar as leis tributárias e a forma de relacionamento com os contribuintes. O debate destas questões tem avançado nos organismos internacionais e ganhou fôlego nos países da OECD, que concentram o maior volume das operações via internet. A discussão nos países em desenvolvimento avançou menos, mas, ainda assim, está presente porque há preocupação com os efeitos negativos da perda de arrecadação na venda de bens e serviços e nas tarifas alfandegárias.

1 O comércio eletrônico: atores, produtos e formas de taxaço

O comércio eletrônico é um conceito que descreve o processo de compra, venda e troca de produtos, serviços e informação via rede de computadores, incluindo internet, podendo incluir ainda a prestação de serviço ao cliente, a colaboração entre parceiros de negócios e a condução de transações eletrônicas dentro da organização. As transações podem ser efetuadas entre empresas ou *business-to-business* (B2B) e entre empresas e consumidores ou *business-to-consumer* (B2C). Não há muita controvérsia a respeito do significado do termo, mas a tributação no comércio eletrônico, apesar de aparentemente simples, esconde várias dificuldades.

A questão inicial que se coloca é a necessidade de definir uma classificação para a transmissão eletrônica. O que interessa no campo da tributação é saber se o comércio eletrônico deve ser classificado como bem ou serviço, porque é preciso ter claro este ponto para que se possa definir qual será a forma de tributação a ser aplicada.

A classificação tradicional da Organização Mundial do Comércio (OMC) considera como *bem* o produto tangível e como *serviço* o produto intangível que não pode assumir a forma de produto físico. Esta visão intuitiva pode ser colocada em dúvida quando se trata de comércio eletrônico. É preciso entender a razão. Em princípio, é possível falar em dois tipos de comércio eletrônico. O primeiro é aquele mais característico que envolve os produtos digitalizados e que podem ser *puxados*

da internet, tais como: software, música, filmes, jogos, publicações e outros que atendam esse mesmo requisito. Estes produtos digitalizados são entregues e pagos eletronicamente e não assumem dimensão física. O segundo tipo corresponde aos produtos tangíveis que podem ser pedidos e pagos via internet, mas precisam ser entregues por meios convencionais (McLure Jr., 2000). Nestes casos, as normas tributárias internas mantêm-se sem alterações e a possibilidade de controle alfandegário torna mais simples os problemas de tributação.

A dúvida que surge é saber se a transmissão eletrônica ou os produtos transmitidos eletronicamente devem ser caracterizados como bens ou serviços e envolvem o problema da propriedade intelectual ou não. Como os produtos eletrônicos podem ser *guardados* ou mantidos estocados, pode-se questionar a visão tradicional e definir esses produtos como “bens intangíveis”. O acordo sobre este ponto é relevante para a tributação porque dependendo da definição dada à transmissão eletrônica alterar-se-á o problema da tributação e a aplicação das normas vigentes nos acordos internacionais de comércio. No caso dos produtos serem classificados como *bens*, estarão sujeitos às regras estabelecidas no *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) e devem se submeter às tarifas alfandegárias no caso de serem importados. Por outro lado, se forem classificados como *serviços* devem obedecer as regras estabelecidas no *General Agreement on Trade in Services* (GATS) que não prevê a aplicabilidade da cobrança de imposto de importação (Teltscher, 2000: 3-5).

Estas questões estão sendo discutidas no âmbito da OMC desde 1998 quando teve origem um programa de trabalho relacionado ao comércio eletrônico. Foram criados quatro grupos que estão envolvidos nas discussões dos aspectos relacionados à regulamentação dos serviços de acordo com as normas do GATS (*Council for Trade and Services*); do comércio de bens no âmbito do GATT (*Council for Trade in Goods*); da propriedade intelectual (*Council of Trips*) e às implicações do comércio eletrônico no desenvolvimento (*Committee for Trade and Development*) (WTO, 1998).

Os membros da OMC ainda não concluíram os trabalhos e, até o momento, não chegaram a uma posição definitiva a respeito da controvérsia sobre quais normas devem reger as transações eletrônicas, se o GATT ou GATS. Entretanto, todos concordam que o comércio eletrônico deve ter a mesma tributação que o comércio tradicional no que se refere ao imposto sobre vendas e ao imposto de renda. A concordância quanto a isto, no entanto, não eliminou o debate sobre as regras de implantação desses tributos.

A definição destes pontos é determinante porque a solução que vier a ser adotada poderá ter maior ou menor impacto no valor da arrecadação dependendo da estrutura tributária de cada país. As regras de cobrança do IVA são fundamentais para os países da Comunidade Européia que têm neste tributo a principal fonte de receita fiscal. Já nos Estados Unidos, o imposto de renda e as contribuições sociais concentram a parcela mais significativa da receita tributária e o peso dos tributos sobre a venda de bens e serviços é pouco expressiva. O caso brasileiro é ainda mais complexo porque as regras do IVA interessam diretamente aos governos estaduais, enquanto o imposto de renda afeta a receita federal, mas também tem peso relevante na receita de outras esferas de governo via o FPE e FPM.

Finalmente, é importante destacar que o comércio eletrônico tende a alterar as regras de cooperação internacional no campo tributário. A estrutura tributária tradicionalmente baseia-se na idéia de que os países estabelecem individualmente as suas próprias regras e há poucos espaços para acordos de cooperação internacional. A expansão do comércio eletrônico aponta outra realidade em que a ausência de acordos internacionais pode intensificar a competição tributária. A falta de harmonização internacional poder gerar casos de dupla tributação prejudicando o próprio comércio ou de não tributação de operações do exterior com contribuintes internos, distorcendo as condições de concorrência em detrimento das empresas atuantes no mercado local (Teltscher, 2000: 14).

2 Os princípios gerais da tributação e o comércio eletrônico

A OECD assumiu a liderança internacional, sob a pressão dos Estados Unidos, do debate sobre tributação do comércio eletrônico e tem a preocupação de criar um clima fiscal favorável ao florescimento deste novo modo de fazer negócios sem abrir mão do potencial tributário existente. A OECD defendeu a idéia de que os princípios tributários que regem as ações dos governos em relação ao comércio eletrônico devem ser os mesmos em relação ao comércio tradicional e de que é possível implementar esses princípios com as regras tributárias em vigor. O órgão acredita que o comércio eletrônico não requer novas medidas legislativas ou administrativas ou mudanças nas já existentes e que não se deve impor um tratamento discriminatório nas transações eletrônicas. Além disso, apontou que os possíveis arranjos necessários para a aplicação desses princípios ao comércio eletrônico devem ser estruturados de modo a manter a soberania fiscal dos países;

encontrar uma justa repartição das bases tributárias entre as nações, bem como evitar a dupla tributação e a não tributação (OECD, 1998: 3).

O encontro de Otawa estabeleceu os princípios gerais de tributação (Box 1) e lançou o desafio de se construir regras tributárias no comércio eletrônico capazes de respeitar as diretrizes estabelecidas.

Box 1

Broad taxation principles which should apply to electronic commerce

Neutrality

(i) *Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.*

Efficiency

(ii) *Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.*

Certainty and simplicity

(iii) *The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.*

Effectiveness and Fairness

(iv) *Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counter-acting measures proportionate to the risks involved.*

Flexibility

(v) *The systems for the taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.*

A dificuldade, de acordo com a OECD, estava em levar adiante a tarefa em um ambiente em transformação e com os novos caminhos que se abrem à administração tributária. O passo inicial das negociações foi aprovar os fundamentos a serem observados no comércio eletrônico e definir esses pontos como uma agenda de discussão pós Otawa, encarregada de propor as regras definitivas de tributação (Box 2).

Box 2
The post-Ottawa agenda

Revenue authorities will work through the OECD and in consultation with business to identify concrete substantive steps that can help implement and extend the taxation framework conditions, and to consider the feasibility and practicality of those steps, including the following:

Taxpayer service

(i) Developing an international consensus on ways to simplify taxation systems to minimise the cost of tax compliance, particularly for small- to medium-sized enterprises.

Tax administration, identification and information needs

(ii) Adopting conventional identification practices for businesses engaged in electronic commerce.

(iii) Developing internationally acceptable guidelines on the levels of identification sufficient to allow digital signatures to be considered acceptable evidence of identity in tax matters.

(iv) Developing internationally compatible information requirements, such as acceptance of electronic records, format of records, access to third party information and other access arrangements and periods of retention and tax collection arrangements.

Tax collection and control

(v) Designing appropriate strategies and measures to improve tax compliance with regard to electronic commerce transactions, including measures to improve voluntary compliance.

Consumption taxes

(vi) Reaching agreement on, inter alia, defining place of consumption, on place of taxation rules and on internationally compatible definitions of services and intangible property.

(vii) Developing options for ensuring the continued effective administration and collection of consumption taxes as electronic commerce develops.

International tax arrangements and co-operation

(viii) With regard to the OECD Model Tax Convention, clarifying how the concepts used in the Convention apply to electronic commerce, in particular:

(a) To determine taxing rights, such as the concepts of "permanent establishment" and the attribution of income; and

(b) To classify income for purposes of taxation, such as the concepts of intangible property, royalties, and services, and in particular as regards digitised information.

(ix) Monitoring of developments in, and tax administration challenges presented by, electronic commerce, in the application of the OECD Transfer Pricing Guidelines.

(x) Improving the use of existing bilateral and multilateral agreements for administrative assistance.

(xi) Considering how harmful tax competition for electronic commerce is to be avoided, in the context of the Recommendations on geographically mobile activities accompanying the OECD Report Harmful Tax Competition.

A proposta da OECD a favor da tributação nas vendas via internet e da observância dos princípios gerais em vigor no comércio tradicional tem orientado a discussão na Comunidade Européia e outras partes do mundo. A posição dos Estados Unidos, no entanto, é bem mais liberal e a favor da tese de que o comércio realizado integralmente via internet deveria ser isento de tributação. Eles atuam no fórum de discussão da OECD e defendem a idéia de que a internet deve sofrer a menor intervenção possível para que possa se manter em expansão. A decisão da OMC de 1998 de adiar a tributação por 5 anos preservou os interesses dos Estados Unidos e deve ser considerada uma vitória daqueles que dominam o comércio eletrônico em escala mundial. Entretanto, a aceitação desta visão contraria os interesses dos demais países que podem sofrer perdas tributárias com o deslocamento do comércio local pela compras via internet de fornecedores localizados nos Estados Unidos.

Os rumos da tributação no comércio eletrônico ainda não estão definidos e dependem da posição que vier a prevalecer no embate das idéias da OECD e a visão americana contrária aos entraves que poderiam tornar a internet menos atrativa aos consumidores.

3 A proposta americana

A liderança mundial no comércio eletrônico dá vantagem aos Estados Unidos caso seja mantida a prática atual de não se tributar as operações realizadas via internet. A posição americana de 1997, expressa no documento *A Framework for Global Electronic Commerce*, defende a tese de que a internet deve sofrer o menor grau de intervenção possível e o setor privado dispor de condições favoráveis para dar impulso à internet.³ O governo, de acordo com esse documento, *must adopt a non-regulatory, market-oriented approach to electronic commerce, one that facilitates the emergence of a transparent and predictable legal environment to support global business and commerce* (White House, 1997: 3).

O documento define os princípios que devem nortear a visão americana:

(1) **O setor privado deve liderar** o processo de expansão do comércio eletrônico e o ambiente livre de regulação é importante para garantir a inovação, o crescimento dos serviços, a ampliação do número de participantes e a redução dos

(3) Este documento já foi discutido por Tigre (2001).

preços. Além disso, é necessário garantir a participação formal do setor privado no processo de decisão das políticas governamentais.

(2) **O governo deve evitar excessivas restrições no comércio eletrônico** e dar condições às partes para que entrem em acordo para comprar e vender produtos via internet com o mínimo possível de intervenção governamental.

(3) **Quando a intervenção governamental é necessária, o objetivo deve ser o de garantir um ambiente legal simples e consistente para o comércio**, buscando defender os consumidores e a competição, proteger a propriedade intelectual e a privacidade, prevenir a fraude, dar transparência e favorecer as transações comerciais e a resolução dos conflitos.

(4) **Os governos devem reconhecer as qualidades da internet** e impor formas de regulação só quando contarem com amplo consenso e forem necessárias para se alcançar metas relevantes, eliminando ou revendo as leis e regulamentos que prejudiquem o comércio eletrônico.

(5) **O comércio eletrônico deve ser facilitado em termos globais** e o aparato legal deve ser governado por princípios internacionais que viabilizem alcançar resultados previsíveis independentemente da localização dos compradores e vendedores.

O documento, além dos princípios básicos, aponta as diretrizes que devem nortear a área tributária. A premissa fundamental de que partem é que as nações negociam a redução das tarifas porque acreditam nos benefícios do livre comércio. Usam o ideal do livre comércio para defenderem o pressuposto de que não faz sentido tarifar os bens e serviços entregues eletronicamente, embora aceitem como possível tributar produtos que sejam demandados via internet e entregues pelos meios convencionais. Portanto, a posição dos Estados Unidos nos fóruns internacionais é: *the United States will advocate in the World Trade Organization (WTO) and other appropriate international for that the internet be declared a tariff-free environment whenever it is used to deliver products or services. This principle should be established quickly before nations impose tariffs and before vested interests form to protect those tariffs* (White House, 1997: 4).

Além disso, os Estados Unidos acreditam que nenhum novo imposto deve ser cobrado no comércio eletrônico. A taxaço do comércio eletrônico deve ser consistente com os princípios estabelecidos no plano internacional, bem como evitar a presença de uma estrutura de tributos nacionais inconsistentes com a ordem

mundial e a dupla tributação. Ademais, tem de ser simples de administrar e de fácil entendimento.

A idéia é que qualquer tributação sobre as vendas via internet deve seguir os seguintes princípios:

- Não deve distorcer nem impedir o comércio. O sistema tributário não pode discriminar entre tipos de comércio nem criar incentivos que interfiram na natureza ou localização das transações.
- O sistema deve ser simples, transparente, de fácil implementação e capaz de distribuir o ônus entre todos os participantes.
- O sistema deve ser flexível de modo a se tornar compatível com o sistema fiscal dos Estados Unidos e de seus parceiros internacionais.

O documento manifesta ainda a preocupação com a cobrança de tributos por parte dos governos estaduais e locais. A incerteza com relação a estas taxas e a possível diferenciação entre elas poderia trazer prejuízos para o desenvolvimento do comércio eletrônico. Nesse sentido, defende a idéia de que os princípios gerais válidos para a tributação internacional devem ser aplicados aos tributos das esferas subnacionais e nenhuma nova tarifa deve ser aplicada ao comércio eletrônico. Os governos estaduais e locais, de acordo com essa visão, *should cooperate to develop a uniform, simple approach to the taxation of electronic commerce, based on existing principles of taxation where feasible* (White House, 1997: 5).

Os princípios delineados em 1997 foram recentemente (2000) retomados pela *Advisory Commission on Electronic Commerce* no documento *Report to Congress* onde constam as propostas de tributação do comércio eletrônico que servirão de base às discussões a serem travadas no Congresso.

A taxação, no mercado interno, envolve os impostos sobre o comércio e o imposto de renda. Quanto ao imposto de renda, a preocupação da Comissão é definir como estabelecer o local da atividade no comércio eletrônico, uma vez que esta é a questão central para se determinar a qual estado cabe o direito de arrecadar o tributo.⁴

O problema maior, no entanto, refere-se aos impostos sobre transações cobrados pelos governos estaduais e locais. A grande maioria cobra os impostos

(4) Cf. Advisory Commission on Electronic Commerce (2000). No documento, a proposta da Comissão ficou colocada nos seguintes termos: *clarify the circumstances that determine whether a seller has sufficient nexus with a state to be required to meet business activity and income tax reporting and payment obligations of that state.*

sobre venda a varejo (*sales taxes*) e as tarifas de uso de estradas ou coisas semelhantes (*use taxes*), em condições que variam muito de acordo com a jurisdição em que ocorre o fato gerador. Neste caso, o documento defendeu a idéia de que é preciso iniciar um diálogo com o objetivo de se alcançar substancial simplificação do atual sistema tributário, com a reestruturação dos impostos estaduais e locais sobre transações, levando em consideração as recentes mudanças tecnológicas.

As alterações, no entanto, não devem interferir com o princípio do federalismo americano que reserva aos estados e aos governos locais papel central na oferta dos serviços necessários aos seus cidadãos, de modo que a política federal deve respeitar a soberania tributária e o direito deles desenharem os seus próprios sistemas.

A proposta que defendem é que os estados e os governos locais tenham cinco anos para simplificar o sistema tributário. Como coloca o documento: *to simplify their state and local transaction tax systems in a manner which would equalize the burdens of tax collection for local and remote sellers. The system should not be more burdensome on a business that collects and remits taxes to several taxing jurisdictions than it is to a business that collects and remits taxes in a single taxing jurisdiction.*⁵ A Comissão acredita que, ao eliminar as diferenças de tributação hoje existente entre os vários estados e governos locais, seja possível abrir caminho para um novo sistema que torne indiferente o valor da tributação no caso da produção ser local ou de outras jurisdições, o que permite dar um tratamento igual aos varejistas locais e ao *e-commerce*.

A implementação desses objetivos depende da aceitação de alguns pontos básicos delineados na proposta:

(1) *Substantially reducing the overall burden on consumers due to state and local sales taxes by radically simplifying state and local tax systems, and reducing the aggregate collection costs of all transactions, which will allow all sellers to pass on those cost savings to taxpayers;*

(2) *Creating a simple and equitable system for state and local sales taxes that would impose equal obligations and costs on all sellers, local or remote, regardless of sales channel or technology utilized;*

(5) Cf. Advisory Commission on Electronic Commerce (2000: .2).

(3) *Addressing concerns regarding the digital divide and the regressive character of state and local transaction taxes by eliminating the disparate tax treatment of main street and Internet sales, banning taxes on Internet access and reducing overall transaction tax rates;*

(4) *Eliminating the federal excise tax on communications services, simplifying state and local telecommunications taxes and eliminating multiple and discriminatory taxation of telecommunications services and property; and*

(5) *Protecting the privacy of consumers by minimizing the disclosure of personal information for tax collection purposes.*⁶

Assim, a proposta, além de defender a redução dos encargos sobre os consumidores, coloca em debate a homogeneização tributária e aponta a dificuldade de se manter a expressiva diferenciação tributária hoje vigente nos Estados Unidos entre os governos subnacionais, que têm poder de definir a estrutura tributária de acordo com as próprias condições econômicas e preferências políticas. Esta característica marcante do federalismo americano é posta em xeque e a aproximação entre as realidades do comércio tradicional e do eletrônico coloca a necessidade de que seja repensada no futuro próximo. O desafio não é pequeno e por isso mesmo a Comissão defende a proibição, por um período de cinco anos, da cobrança de impostos discriminando o comércio eletrônico e os impostos sobre as vendas de bens e produtos digitalizados, bem como as suas contrapartes não digitalizadas.

O *Report to Congress*, em relação à tributação no mercado internacional, separa a discussão em dois planos, abordando o problema das tarifas alfandegárias e a cobrança dos tributos sobre bens e serviços.

No plano das tarifas alfandegárias, mantém a orientação anterior de não cobrar tarifas nos casos em que as operações são totalmente realizadas via internet e não envolvem manipulação física de mercadoria. Assim, a proposta da Comissão é defender a prorrogação permanente da política adotada em 1998 pela OMC, em caráter temporário, de não cobrar tarifas quando a operação ocorrer totalmente via internet. Esta posição, embora não tenha sido objeto de discussão no encontro de dezembro de 1999 da OMC, continua em vigor e a visão expressa no *Report* é que: *the United States does not expect any country to deviate from its current practice.*

(6) Cf. Advisory Commission on Electronic Commerce (2000: 2).

A principal recomendação no caso de vendas internacionais via transmissão eletrônica foi colocada nos seguintes termos no *Report to Congress: the continuation and enhancement of free trade is of fundamental importance to the continued economic growth of the United States. The Administration has taken a leadership role on the issue of tariffs and advocates a standstill on tariffs on the Internet. The tariff system must facilitate the continuation and growth of e-commerce. Tariffs negatively impact all customers around the world. Everything possible should be done to guarantee that other countries do not adopt rules that discriminate against the United States. Support implementing and making permanent a standstill on tariffs at the earliest possible date.*⁷

A idéia básica defendida no documento quando a discussão se refere à cobrança de tributos no mercado internacional sobre bens e serviços é a de reconhecer que o problema envolve todos os países e o fórum privilegiado de discussão deve ser a OECDE. Os Estados Unidos têm participação ativa nessas discussões e reconhecem os princípios gerais de tributação sobre bens e serviços já definidos pela OECDE, bem como sua liderança na coordenação do diálogo internacional a respeito do comércio eletrônico. Mas, reafirma o seu ponto de vista de que o risco potencial de dupla taxação deve ser minimizado e é preciso obter consenso internacional sobre regras administrativas e jurisdicionais capazes de viabilizar a cobrança do imposto sobre o consumo.

Os Estados Unidos oferecem o apoio necessário para que a OECDE alcance o consenso em torno de alguns princípios:

(1) *No new taxes should be applied to e-commerce, rather existing taxation principles should be applied and, if necessary, internationally-accepted rules of taxation should be clarified to accommodate changing forms of business activity;*

(2) *New or modified tax rules, within the existing framework of tax principles, should be crafted to achieve neutrality by treating economically similar income and transactions similarly (whether earned electronically or conducted through non-electronic means), thereby avoiding economic and competitive distortions;*

(3) *Any taxation of Internet transactions should neither distort nor hinder commerce and any clarification of existing tax rules should not operate to discriminate against e-commerce, either in the form of larger tax obligations or*

(7) Cf. Advisory Commission on Electronic Commerce (2000: 40).

greater administrative duties than apply to similar activities in traditional commerce.

Como atores centrais no cenário eletrônico, têm interesse em manter regras tributárias que pouco interfiram na dinâmica atual e não criem entraves à expansão dos negócios.

4 A OECD e a tributação do comércio eletrônico

Desde a reunião de Ottawa e a fixação dos princípios gerais norteadores da tributação no comércio eletrônico, a OECD vem aprofundando o debate sobre os diferentes aspectos das normas tributárias que devem reger o mercado internacional. A posição final não está consolidada, mas já estão disponíveis documentos estabelecendo diretrizes básicas sobre a cobrança do imposto sobre o consumo, a definição de estabelecimento permanente nas transações via comércio eletrônico e as questões referentes à atribuição de lucro a um estabelecimento permanente.

A seguir apresentam-se as idéias estabelecidas em cada uma dessas áreas que, certamente, irão balizar as discussões e os acordos a serem definidos no âmbito dos países centrais.

4.1 Aspectos sobre a tributação do consumo

A tributação sobre o consumo no comércio eletrônico entre diferentes países exige a definição dos aspectos envolvidos na transação comercial e na distribuição da receita do tributo entre os participantes da operação. O documento da OECD *Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce* estabelece as diretrizes básicas de cada uma das questões que estão envolvidas na tributação do consumo (OCDE, 2001b).

4.1.1 A definição de lugar de consumo

A OECD defende que a tributação do consumo nas operações de comércio eletrônico no mercado internacional deve ter como princípio geral o pagamento do tributo no lugar em que ocorre o consumo. A fixação deste princípio, no entanto,

exige esclarecimentos adicionais. Desde logo, o foco de atenção da OECD não é a tributação do comércio internacional de bens quando a entrega do produto segue os moldes tradicionais, mesmo que o pedido tenha ocorrido via internet. Nestes casos, as práticas fiscais estão bem definidas, embora possa ser necessário ampliar os estudos no sentido de simplificar os procedimentos alfandegários para atender o maior volume de tráfego de mercadorias.

O problema é definir o tratamento a ser dado ao comércio de serviços. Estes podem ser considerados genericamente como **serviços tangíveis**, aqueles em que o lugar de consumo pode ser facilmente identificado e como **serviços intangíveis** em que o lugar de consumo não pode ser identificado com precisão. Os serviços sujeitos a entrega eletrônica enquadram-se nesta última categoria e constituem a fonte principal de preocupação dos estudos da OECD.

A OECD adota como princípio genérico a taxação no lugar onde o cliente consome ou usa o serviço, ou seja, o tributo deve pertencer ao país onde o consumo se realiza, seja nas operações B2B como nas B2C. O grupo de estudo, no entanto, chama a atenção para algumas especificidades.

Nas **operações B2B** o lugar de consumo, nos casos de vendas de serviços e produtos intangíveis entregues via internet para não residentes, deve ser a jurisdição na qual se localiza o estabelecimento do comprador, que pode ser considerado como sendo a sede da empresa, escritório ou filial. Quando há possibilidade de escolha de localização, tal como sede em um lugar e filial em outro, a local de tributação deve ser considerado aquele para o qual foi encaminhado o produto.

Nas **operações B2C** o lugar de consumo nas operações via internet de vendas de serviços e produtos intangíveis deve ser a jurisdição na qual o comprador reside habitualmente. Entretanto, o documento destaca a dificuldade de identificar a jurisdição de um consumidor virtual. Logo, deixa em aberto a possibilidade de alterar no futuro a aplicação prática de local de consumo nas operações B2C.

4.1.2 Os mecanismos de cobrança do tributo

A escolha do local de consumo como base para a tributação coloca outra ordem de problema, qual seja, a definição do mecanismo de cobrança do tributo capaz de dar suporte prático à operacionalidade deste princípio.

A OECD considera mais viável nas **operações internacionais de B2B**, em que o agente que oferta o produto não tem registro ou não se requer que tenha

registro na autoridade tributária do país onde está localizado o comprador, a coleta do tributo pelo mecanismo de autolançamento (*self-assessment/reverse charge system*). Neste sistema o cliente é o responsável por recolher diretamente o tributo ao fisco. A vantagem desse mecanismo, de acordo com a OECD, é que permite proteger a arrecadação e a competitividade daqueles que atuam no mercado interno, além de se evitar tributar os não residentes.⁸

No caso de **operações internacionais B2C** certamente não há uma opção simples e que não traga dificuldades. No caso do país entender que não deve abrir mão do tributo para evitar perdas de arrecadação ou problemas de concorrência com o produto externo, a recomendação é de que se use o sistema em que é necessário o registro do vendedor não residente no país onde se encontra o consumidor (*registration system*).

O grupo de estudo reconhece que este mecanismo é pouco eficaz, pois é questionável a relevância prática do registro diante da pouca acuidade tecnológica existente para a identificação das operações digitais B2C. Mas, o uso de outros mecanismos é encarado com ceticismo ainda maior. Além disso, a alternativa de adoção de VAT com taxa zero para essas transações digitais, até que seja possível alcançar soluções tecnológicas mais eficientes, é repudiada porque poderia gerar uma distorção nas condições de concorrência no mercado, discriminando em favor das entregas digitais contra as entregas convencionais (OECD, 2001b). Há um reconhecimento de que o problema está longe de ser resolvido de modo adequado e que, a curto prazo, a opção do uso do *registration system* é a mais exequível.

4.2 Aspectos sobre a tributação da renda

A tributação da renda, dos lucros e dos ganhos de capital é outra importante fonte de receita tributária e precisa ser repensada à luz das novas condições impostas pelo comércio eletrônico. Os governos, tradicionalmente, adotam dois conceitos básicos na cobrança do imposto de renda. Primeiro, o imposto é cobrado no local onde a atividade econômica ocorre, de modo que residentes ou não

(8) O texto discutiu ainda outros mecanismos de coleta do tributo: i) o sistema de obrigar os comerciante não residente a se registrarem no país do comprador, cobrar, coletar e remeter o imposto de consumo para aquele país (*registration*); ii) o mecanismo de cobrar na fonte as exportações e transferir o valor do imposto cobrado (*tax at source and transfer*); iii) a possibilidade de uma terceira parte, por exemplo, um intermediário financeiro, que poderia recolher o tributo sobre os pagamentos entre as partes; iv) outros mecanismos baseados em soluções tecnológicas para coletar o tributo. Todos esses mecanismos, no entanto, foram rechaçados por se acreditar que dificultava a administração tributária.

residentes devem pagar impostos sobre os ganhos obtidos naquela jurisdição. Segundo, o critério de cobrança do imposto é definido pelo local de residência da empresa ou da pessoa física que auferiu a renda, ou seja, os contribuintes são taxados no país em que residem ou estão estabelecidos pelo valor total da renda obtida no período.

Entre os países da OECD existe um acordo já definido de que o imposto deve ser cobrado no local onde ocorre a atividade econômica quando é reconhecido o local de negócio (*permanent establishment*) e, nos casos em que isso não acontece, o contribuinte deve recolher o imposto no local de residência.⁹ Tradicionalmente, a OECD usa o princípio do *permanent establishment* para definir o local de geração da renda e a quem deve caber o imposto. O que ajuda a decidir se a companhia tem atuação suficiente em determinado país capaz de justificar a taxaço. Desse modo, os lucros de empresas não residentes só seriam taxados quando houver o reconhecimento de que a empresa mantém um local fixo de atuação no país.

A expansão do comércio eletrônico, no entanto, dificultou a operacionalidade desse princípio. Como deixou de existir o vínculo direto entre o local de operação e a atividade geradora de renda, a dificuldade de a administração fazendária identificar o local das transações pode gerar a erosão da base tributária.

As empresas virtuais criam dois tipos de problemas: o de como controlar o valor da renda que recebem e o de como evitar a transferência das atividades das multinacionais para paraísos fiscais ou países com baixa tributação. A prática de preços de transferências não é novidade na área tributária, mas o crescimento do comércio eletrônico ampliou o problema, sobretudo quando se leva em conta a existência dos *paraísos fiscais* que não tributam as rendas de pessoas físicas e jurídicas. Desse modo, a definição do local gerador do fato econômico nas operações *on line* tornou-se mais difícil e crucial para decidir a quem cabe o direito de tributar (Cussi, 2001).

A OECD, preocupada com a definição exata sobre o direito de cada país em tributar, apresentou critérios para o uso do conceito de *permanent establishment* no contexto do comércio eletrônico. A proposta incorpora os seguintes pontos (OECD, 2000a):

(9) A prática usual entre os países da OECD, com exceção dos Estados Unidos, é taxar os residentes com base no valor total da renda e os não residentes apenas sobre o valor da renda obtido no país. E, para evitar a dupla taxaço, compensar os tributos já recolhidos em outros locais (Teltscher, 2000: 12).

(1) Um *site* na internet não constitui em si mesmo um local de negócio. Mas, o servidor, como é constituído de um conjunto de equipamentos e a localização física é definida, pode ser considerado o local de negócio da empresa que opera o servidor.

(2) A distinção entre o *site* e o servidor é importante em termos tributários porque a empresa operadora do servidor pode ser diferente da empresa que negocia através do *site*. No caso em que o *site* se hospeda em um provedor de acesso e outra empresa usa o *site* para negócios, o servidor não pode ser considerado um local fixo de negócio para a empresa operadora do *web site*. Isto porque, o servidor não está à disposição e não é representante daquela empresa nem tem a autoridade para estabelecer contratos em nome do *web site*. De modo que, não se deve considerar que a empresa operadora do *site* tem presença física naquele local.

(3) É possível considerar o servidor como local permanente de negócio da empresa operadora do *web site* desde que o servidor esteja à sua disposição e se localize em certo lugar por um período suficiente de tempo.

(4) Não é necessária a presença de pessoal para se considerar que a empresa ou parte dela negocia em determinado local, quando, de fato, não se requer empregados para levar adiante as atividades naquele local.

(5) Não será considerado local de negócio quando os equipamentos existentes em determinados países só forem utilizados em atividades auxiliares. Esta decisão depende de avaliação caso a caso sobre as funções dos equipamentos. Caso os mesmos equipamentos realizem funções que ocupem parte substancial das atividades ou outras funções vitais da empresa, então é viável considerar o local onde operam como local fixo de negócios.

A proposta da OECD procura evitar a perda de base tributária decorrente da aceitação do servidor como *permanent establishment* dos negócios comandados por empresas operadoras de *web site*, uma vez que a aceitação deste princípio poderia incentivar a transferência da localização de servidores para locais de baixa tributação e provocar a erosão da base tributária dos países onde operam os *sites* e os servidores.

Além da definição do local de negócio, a tributação da renda requer a análise de como atribuir o lucro do *permanent establishment* no caso específico em que uma empresa opera a venda de produtos via internet através de um *web site* hospedado em um servidor, considerado como local de negócio, situado em outro país.

A OECD considera que, em princípio, o montante de lucro a ser atribuído ao servidor, atuando como local de negócio, está relacionado à natureza de suas atribuições, levando em conta os ativos usados e os riscos assumidos na operação. Além disso, sabendo da importância dos ativos intangíveis nos lucros das atividades do comércio eletrônico, a instituição considera fundamental conhecer qual a parte da empresa que, em termos econômicos, é a responsável pela criação do ativo intangível que está sendo comercializado (OECD, 2001a). Em geral, acha que é pouco provável atribuir parcela relevante dos lucros às atividades de distribuição, pois, normalmente, os servidores atuam sob contratos de prestação de serviços. Assim, os ativos e os riscos da operação são atribuídos à empresa operadora do *web site* e os lucros associados à operação física do servidor computados ao local de negócio.

Box 3

Categories of typical e-commerce transactions

1. <i>Electronic order processing of tangible products</i>	14. <i>Customer support over a computer network</i>
2. <i>Electronic ordering and downloading of digital products</i>	15. <i>Data retrieval</i>
3. <i>Electronic ordering and downloading of digital products for purposes of commercial exploitation of the copyright</i>	16. <i>Delivery of exclusive or other high – value data</i>
4. <i>Updates and add-ons</i>	17. <i>Advertising</i>
5. <i>Limited duration software and other digital information licenses</i>	18. <i>Electronic access to professional advice (e.g. consultancy)</i>
6. <i>Single-use software or other digital product</i>	19. <i>Technical information</i>
7. <i>Application hosting - separate license</i>	20. <i>Information delivery</i>
8. <i>Application hosting – bundled contract</i>	21. <i>Access to an interactive web site</i>
9. <i>Application service provider (ASP)</i>	22. <i>Online shopping portals</i>
10. <i>ASP license fees</i>	23. <i>Online auctions</i>
11. <i>Web site hosting</i>	24. <i>Sales referral programs</i>
12. <i>Software maintenance</i>	25. <i>Content acquisition transactions</i>
13. <i>Data warehousing</i>	26. <i>Streamed (real time) web based broadcasting</i>
	27. <i>Carriage fees</i>
	28. <i>Subscription to a web site allowing the downloading of digital products.</i>

Estas análises, no entanto, ainda são preliminares e a OECD continua discutindo como atribuir o lucro nos arranjos possíveis entre os servidores e os operadores de *sites*.

Finalmente, outro foco de atenção da OECD (OECD,2001c) é definir as categorias típicas de transações do comércio eletrônico e os pagamentos a serem considerados como receita do negócio, para efeito de taxação. Foram definidas 28 categorias como transações típicas do comércio eletrônico que são responsáveis por gerar as receitas sobre as quais incidem o tributo (ver Box 3).

Os estudos da OECD, embora ainda sejam preliminares, servem de base às discussões realizadas em outros fóruns como a Comunidade Econômica Européia.

5 A tributação do comércio eletrônico na Comunidade Econômica Européia

As discussões no âmbito da União Européia (EU) seguem as regras ditas na OECD e têm se voltado, sobretudo, à análise da tributação indireta, procurando definir a legislação referente à cobrança do imposto sobre valor adicionado (VAT) sobre as operações de vendas de serviços realizadas via internet.

O objetivo é estabelecer nova legislação de modo a modernizar as atuais regras do VAT e permitir a expansão do comércio eletrônico no mercado interno. As regras do VAT não mudam quando os produtos são comprados via internet e entregues pelas vias tradicionais. Essas operações, em termos de VAT, são tratadas da mesma forma que qualquer outra venda a distância. Já existem os canais para se taxarem essas operações e, de acordo com as regras estabelecidas no comércio com países fora da Comunidade, as importações são taxadas e as exportações isentas; enquanto que as operações intra-Comunidade são taxadas segundo um regime especial para vendas à distância. A Comissão não propõe mudanças nas regras vigentes, apenas destaca que o aumento desse tipo de comércio requer a simplificação dos procedimentos alfandegários para importações de baixo valor (Commission of the European Communities, 2000).

A preocupação é criar uma nova legislação para as operações realizadas integralmente por via eletrônica. A Comissão, como ponto de partida de alteração da legislação tributária, definiu três princípios fundamentais que devem reger a tributação do comércio eletrônico:

(1) Não deve ser criado nenhum novo imposto para o comércio eletrônico e os impostos existentes, sobretudo o VAT, devem ser adaptados para que possam ser aplicados às operações eletrônicas.

(2) Para efeito de tributação do consumo no sistema EU VAT, as vendas entregues eletronicamente não devem ser consideradas como bens e sim tratadas como serviços.

(3) Somente os serviços consumidos na Europa devem ser taxados na Europa, isto é, a taxaço deve ocorrer no local do consumo.

A proposta não prevê uma taxaço especial para o comércio eletrônico, mas defende a adaptaço da atual estrutura tributária às características da venda eletrônica, a fim de evitar que os operadores situados na comunidade européia não sejam prejudicados. De acordo com as regras atuais, os serviços oferecidos por operadores de fora da EU para não contribuintes são isentos do VAT, enquanto que os operadores de dentro da EU são taxados porque o tributo deve ser cobrado no local onde ocorre a oferta do serviço que é considerado o local em que os serviços são fisicamente realizados.

Na visão do grupo de estudo, esta diferença de conduta prejudica a competitividade dos operadores situados na EU e favorece o deslocamento das atividades. Isto levou os membros da comunidade a defenderem a alteraçõ do local da prestaço do serviço para o lugar onde o consumidor tem estabelecido o seu negócio ou tem um estabelecimento fixo para o qual o serviço é ofertado. E, caso não seja viável definir tal local, vale aquele onde o consumidor tem o seu endereço permanente ou habitualmente reside.

A proposta de alteraçõ da cobrança do VAT pode ser resumida da seguinte forma:

(1) Na oferta de serviços por operadores fora da EU para consumidores locais, o local de taxaço será a EU e eles estarão sujeitos ao VAT;

(2) Nas operaçoes realizadas da EU para consumidores de fora da EU, o local de tributação será aquele em que o consumidor está localizado e, conseqüentemente, não haverá cobrança do EU VAT;

(3) Nas operaçoes da EU para contribuintes localizados em outro país da comunidade (isto é, operaço B2B), o tributo será cobrado no local onde o consumidor for estabelecido;

(4) Nas operaçoes B2C na EU ou B2B no interior do mesmo país, o tributo será devido onde está localizado aquele que oferta o serviço.

A proposta estabeleceu ainda outras condiçoes na tributação do VAT.

(1) Estão isentas as vendas de serviços realizadas por operadores de fora da EU, cuja atividade na comunidade envolver apenas a oferta de serviços por meio eletrônico e os valores se situarem abaixo de 100.000 euros anuais. O objetivo é facilitar o funcionamento do sistema tributário e evitar a carga excessiva sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico internacional e, particularmente, nas pequenas empresas ou sobre aqueles com vendas esporádicas para a EU.

(2) Nas operações B2B, o vendedor, após se certificar de que o comprador é contribuinte registrado, está isento da obrigação do pagamento do VAT, que deverá ser cobrado do consumidor pelo sistema de autolançamento (*self-assessment/reverse charge system*).

(3) Nas operações B2C, com a oferta de serviço sendo feita do exterior, é exigido o registro do contribuinte externo junto ao VAT de um país membro para o qual ele oferece os serviços.

(4) O registro deverá ser feito em apenas um país membro, o que permitirá ao operador cumprir todas as obrigações com o EU VAT com uma única administração.

(5) As administrações irão prover os operadores com os meios que permitam distinguir facilmente a situação de contribuintes (registrados no VAT) ou não de seus consumidores. Isto irá permitir ao prestador do serviço determinar se a operação está sujeita à tributação ou não, isto é, se a transação é B2B ou B2C.

6 Uma proposta alternativa: o *bit tax*

As propostas anteriores apontaram como o caminho mais viável para a tributação do comércio eletrônico o seu enquadramento nas regras tributárias já existentes e a adoção de simples adaptações com o objetivo de enfrentar as especificidades criadas com o avanço da internet.

A idéia do *bit tax* colocou, no entanto, outra perspectiva para o tratamento da questão tributária no comércio eletrônico. O ponto de partida do autor (Cordell, 1997) é que o avanço da internet e do comércio eletrônico trouxe alterações fundamentais na economia que exigem mudanças profundas nas normas que até agora regeram a tributação. A razão disso é que deixou de ser possível saber, com certeza, a localização das transações comerciais, uma vez que elas ocorrem na rede mundial e têm como base uma série de impulsos eletrônicos.

A mudança para uma economia de bens intangíveis, na visão do autor, tornou praticamente impossível medir as transações e erodiu a base sobre a qual se baseia a estrutura tributária convencional, requerendo a criação de novos instrumentos capazes de lidar com as transformações econômicas em curso e de enfrentar o desafio de tributar as transações via internet.

O desafio é desenhar uma base de tributação compatível com a presença crescente do comércio eletrônico. O autor acredita que a nova fonte de receita governamental está na ampliação da riqueza e da produtividade que proporciona a nova economia, através da tributação da vasta gama de operações realizadas eletronicamente. Desse modo, o ponto fundamental da proposta aponta para a busca de uma base tributária coerente com as condições da nova economia, que seja facilmente identificada e dificulte a evasão fiscal. De acordo com o autor, esta nova base tributária tem origem no mundo eletrônico: *is to be found in that myriad of transactions, image, voice, text, data – all carried over global telecommunications, cable and satellite networks* (Cordell, 1997: 5).

A idéia é criar um novo imposto, o *bit tax*, cuja base de tributação é o volume de *bits* de informação circulando na rede mundial. A tributação de cada *digital bit of information* é de fácil administração e pode ser coletada automaticamente por empresas de telecomunicações, rede de satélites (*satellite networks*) e sistemas de cabos (*cable systems*), fluindo diretamente para o serviço de arrecadação de cada país.

A *bit tax* seria aplicada ao que o autor considera o *value-added interactive digital transactions*. O conceito de valor adicionado está relacionado à questão da interatividade das operações eletrônicas. A idéia é a de que o contribuinte só irá realizar uma transação digital interativa quando a operação agregar valor ou resultar em ganho de produtividade para o seu negócio. Assim, a operação pode ser objeto de tributação. Como coloca o autor: *an interactive transaction: a conversation, data search, accessing an ATM – is an activity you choose to do because it does something to you. You get something for doing it, you get something for doing it, you get something out of doing it: otherwise you wouldn't be doing it. It is this new value, this new productivity that is creating so much new wealth in networks* (Cordell, 1997: 6). Nestas condições, a veiculação de notícias de rádio ou televisão para muitos ouvintes não se configuraria uma transação interativa e, portanto, estaria isenta de tributação. Mas, seria tributada a transmissão de circulação restrita ou para poucas estações que cumpriram a tarefa de retransmitir o conteúdo recebido no momento seguinte.

A proposta contempla três categorias de tributação: a) as linhas de longa distância que seriam tributadas de acordo com o fluxo de informações (*digital flows between major long-distance nodes in the country*); b) as linhas privadas que pagariam um valor determinado segundo a capacidade operacional da linha (*the bit-carrying of the line*) e c) o tráfego local que seria tributado por um imposto variável baseado na média bruta do fluxo de informações (*statistical average of gross information flows*). A idéia, portanto, é tributar a média do tráfego digital em determinada área e não usar a *bit tax* como uma tarifa sobre o uso.

O autor reconhece que várias questões ainda precisam ser mais bem discutidas, como o valor do imposto (sugerido inicialmente como US\$ 0,000001 cents por bit), a colaboração internacional, o problema da progressividade ou regressividade do tributo, a possibilidade de taxar menos os itens que demandam tráfego pesado de informações. Apesar disso, defende o ponto central de sua argumentação: acredita que as mudanças na economia requerem novos instrumentos tributários e que a tributação sugerida não irá impedir o desenvolvimento da economia digital, assim como a tributação da gasolina não impediu o crescimento da indústria automobilística. A proposta é dotar a economia de uma nova estrutura tributária, *a new fiscal framework*, que permita distribuir a produtividade da nova economia e dar condições aos governos de atender os gastos de infra-estrutura econômica e social.

7 O debate no Brasil

As discussões sobre tributação no comércio eletrônico certamente estão sendo acompanhadas no Brasil, mas o debate avançou pouco. O governo, recentemente, criou o Comitê Executivo de Comércio Eletrônico, ligado ao Ministério da Ciência e Tecnologia, com a responsabilidade de coordenar as várias questões envolvendo o comércio eletrônico.

A participação do Ministério pode ampliar a discussão em várias frentes e difundir as análises em andamento na área tributária. Mas, até o momento, o Brasil não dispõe de uma legislação específica sobre o comércio eletrônico no campo tributário. A Receita Federal, seguindo a tendência internacional, acredita que não deve haver um enquadramento tributário diferenciado para o comércio eletrônico, embora ainda não estejam traçadas as diretrizes definitivas nessa área e os documentos contendo a visão oficial não estejam disponíveis.

O espaço do debate sobre o comércio eletrônico foi ocupado, no entanto, por acaloradas discussões sobre tributação dos provedores de internet. A polêmica gira em torno da decisão de qual tributo deve incidir sobre os provedores: o ICMS ou o ISS. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão recente, determinou que os provedores de acesso à Internet devem recolher o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, alegando que a disponibilização de *sites* de acesso ou de endereço na Internet para seus usuários constitui prestação de serviço de comunicação. Esta posição não é consensual e criou um ambiente conturbado em que as situações variam de acordo com o entendimento dos Tribunais Estaduais e com a decisão de alguns municípios de cobrarem o ISS (Ferreira, 2001).

A partir do entendimento definido pelo STJ foi publicado o Convênio ICMS n. 78, de 6 de julho de 2001, regulamentando a incidência do imposto nas prestações de serviços de acesso à rede mundial de computadores (Thiollier et al. 2001). O acordo autoriza o estado a *conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações onerosas de serviço de telecomunicação, na modalidade de acesso à internet, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% do valor da prestação*. Esta decisão permite a carga tributária incidente sobre os provedores se manter em patamar semelhante ao que seria caso fosse cobrado o ISS, mas não elimina a disputa entre os entes federados em busca de recursos fiscais e, muito menos, o debate jurídico sobre a legalidade da cobrança do ICMS e do ISS. A polêmica envolve, na verdade, duas questões: numa delas ocorre o debate entre as esferas de governo que discutem a quem cabe a primazia do lançamento do tributo e, na outra, estão os provedores de acesso à Internet que não aceitam a tributação e buscam na justiça o direito de não sofrerem a incidência de tributos sobre os serviços de conexão à rede mundial de computadores.

Considerações finais

O avanço da economia digital e do comércio eletrônico criou uma realidade para a qual a estrutura tributária não estava adequadamente preparada. O crescimento das operações digitais criou a obrigação de aprofundamento dos estudos sobre a forma que será usada para tributar essa nova economia.

A idéia de simplesmente isentar o comércio eletrônico do pagamento de imposto dificilmente pode se manter, de acordo com a visão de quase todos, pois isto teria implicações sobre o poder tributário das nações e envolveria problemas de

neutralidade e equidade fiscal. Entretanto, a decisão de tributar coloca outra questão: como fazê-lo? Deve-se manter a atual estrutura tributária com as adaptações necessárias para atender as especificidades do comércio eletrônico ou a nova economia requer mudanças mais amplas envolvendo um tratamento especial às operações digitais?

Os organismos internacionais e as autoridades tributárias, até o momento, são unânimes em adotar uma postura mais conservadora e defendem a idéia de que não se deve criar uma classe especial de tributo voltado à internet. Enquanto a proposta alternativa propõe a alteração da base tributária, com a cobrança dos impulsos eletrônicos. A solução a ser adotada no futuro irá depender das condições do avanço do comércio eletrônico. De qualquer modo, a administração tributária deve estar preparada para a adoção de medidas de adaptação da estrutura em vigor, como as defendidas no âmbito da OECD e da Comunidade Européia, bem como aberta à implantação de propostas inovadoras, como a idéia do *bit tax*, para não ser surpreendida pelos rumos da nova economia.

Bibliografia

- ADVISORY COMMISSION ON ELECTRONIC COMMERCE. *Report to Congress, Congress of the United States*. Apr. 2000. Available from Internet: <www.ecommercecommission.org>.
- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. *Regulation of the European Parliament and of the Council, amending Directive 77/388/EEC, 2000*. Available from Internet: <www.europa.eu.int>.
- CORDELL, Arthur J. *Taxing the Internet: the proposal for a Bit Tax*. Feb. 1997.
- CUSSI, Luciana. An overview of the tax policy, tax administration and international issues raised by electronic commerce. In: CONFERENCE ON ELECTRONIC COMMERCE AND TAXATION, Canada, Jun. 2001.
- Mc LURE Jr., C. E. *Electronic commerce*. 2000. Available from Internet: <www.worldbank.org>.
- FERREIRA, A. A. M. B. C. *Efeito dominó na tributação dos provedores de acesso*. *Gazeta Mercantil*, 30 ago. 2001. Disponível na Internet: <www.Camara-e.net>.
- OECD. *Electronic commerce: taxation framework conditions*. Report by the Committee on Fiscal Affairs, Oct. 1998. Available from Internet: <www.oecd.org>.
- _____. *Report by the consumption tax technical advisory group (TAG)*. Dec. 2000. Available from Internet: <www.oecd.org>.

- OECD. *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5*. Dec. 2000a. Available from Internet: <www.oecd.org>.
- _____. *Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions*. Feb. 2001a. Available from Internet: <www.oecd.org>.
- _____. *Consumption tax aspects of electronic commerce*. Feb. 2001b. Available from Internet: <www.oecd.org>.
- _____. *Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce*. Feb. 2001c. Available from Internet: <www.oecd.org>.
- PÉREZ-ESTEVEZ, R., SCHUKNECHT, L. *A quantitative assessment of electronic commerce*. Sept. 1999. (Staff Working Paper ERAD-99-01). Available from Internet: <www.wto.org>.
- SCHULZE, C., BAUMGARTNER, J. *Don't panic! Do E-Commerce*. European Commission, 2001. Available from Internet: <www.europa.eu.int>.
- TELTSCHER, Susanne. *Tariffs, taxes and electronic commerce: revenue implications for developing countries*. New York and Geneva, 2000. Available from Internet: <www.unctad.org>.
- THIOLLIER et al. *Tributação sobre serviços de acesso à internet*. *Legal Fórum*, Ano 2, n. 7, set./out. 2001. Available from Internet: <www.andersenlegal.com>.
- TIGRE, P. B. *Aspectos estratégicos da política comercial brasileira: inserção no comércio eletrônico global*. Projeto: Aspectos Estratégicos da Política Comercial Brasileira. IPEA, 2001.
- THE WHITE HOUSE. *A framework for global electronic commerce*. Jul. 1997.
- WTO. *Work Programme on Electronic Commerce*. Sept. 1998. Available from Internet: <www.wto.org>.