

# OCOMÉRCIOELETRÔNICO E OS DESAFIOS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS

Cícero Rubens Batista

## 1. Introdução

Em face das mudanças fundamentais, são postos permanentemente em causa os princípios em que se baseou a ordem anterior. No entanto, a experiência humana mostra que, quase sempre, os conceitos forjados pela história e as soluções por eles geradas, ajustam-se progressivamente aos novos desafios, contanto que se lhes confira a flexibilidade necessária para aceitar novas interpretações. Assim, há sempre um momento crítico em que se questiona sobre a compatibilidade da ordem existente com o futuro que se avizinha. Momento privilegiado de incerteza.

Isso acontece também com a tributação quando tem de enfrentar mudanças profundas. Assim é atualmente quando, com o comércio eletrônico, surge uma forma radicalmente nova de transações comerciais.

O significativo crescimento das transações mercantis via internet interfere profundamente nas relações entre consumidores, empresas e governo, provocando alterações na economia e no direito; na sistemática de logística e transporte; nas comunicações e disponibilidade da informação; nas finanças e, conseqüentemente, na Administração Tributária.

O comércio eletrônico modifica fundamentalmente a relação entre o comerciante e o consumidor; primeiro, porque

tende a suprimir os intermediários; segundo, porque põe em contato uns e outros numa escala totalmente sem territorialidade, provocando, com isso, sérias dificuldades para a fiscalização das operações realizadas através dele.

Diante desse cenário, identificou-se a necessidade de se realizar este estudo, até para servir como fonte auxiliar de solução para a carência de informações e de estudos sobre o tema do comércio eletrônico, examinando a tributação das operações na perspectiva do ICMS de competência dos Estados da Federação.

Agora, até que ponto o comércio eletrônico constitui um risco e um desafio para as Administrações Tributárias? Quais são as soluções que se devem adotar para minimizar esse risco e enfrentar esse desafio?

Com este estudo, pretende-se encontrar as possíveis respostas a perguntas desse tipo, aparentemente simples mas, de fato, particularmente difíceis, tomando como referencial os estudos e reflexões que já se produziram a esse respeito e constatar que seria presunção ser original, talvez inovador na matéria. Este estudo não terá, portanto, outra intenção senão a de tratar, de uma forma tão fiel e clara quanto possível, essa problemática, recorrendo-se às melhores fontes.

Assim, o presente estudo tem por objetivos oferecer as informações técnicas necessárias à reflexão sobre os impactos do comércio eletrônico na tributação, pelos Estados, das operações realizadas por seu intermédio, destacar o seu potencial e alguns benefícios, aspectos e contribuições em nível nacional, bem como estimular a discussão sobre o comércio eletrônico e a busca de soluções para as questões vinculadas à Administração Tributária.

## **2. Metodologia**

Para tanto, utilizou-se de um método de pesquisa que combinou pesquisa qualitativa documental com pesquisa teórica.

Foram efetuadas pesquisas bibliográficas no sentido de levantar dados e informações práticas e teóricas, incluindo livros, revistas, periódicos, jornais, estudos já produzidos a respeito do tema abordado e divulgados em congressos e na internet.

O material bibliográfico utilizado para a pesquisa foi obtido na internet, em bibliotecas e livrarias e por intermédio de colaboradores pessoais.

Selecionou-se o material coletado, considerando as informações e os dados relevantes para o alcance dos objetivos propostos, a partir dos quais se extraíram as considerações e conclusões estabelecidas neste trabalho.

A pesquisa, leitura e resumo das fontes bibliográficas, não muitas, uma vez que a literatura existente a respeito do tema “comércio eletrônico”, com enfoque na questão da tributação, é bastante escassa, foram efetuados nos meses de abril e maio de 2001, e o estudo concluído no início do mês de junho do mesmo ano.

## **3. Teoria**

### **3.1. Vantagens e problemas relacionados com o comércio eletrônico**

Para ALBERTIN (1999), o comércio eletrônico tem sido uma boa expressão genérica para designar todas as transações

com algum conteúdo econômico, as quais se fazem por meio dos novos meios digitais.

O comércio eletrônico constitui um meio novo de realizar, entre agentes econômicos, transações que, na sua essência, já eram conhecidas. Tudo considerado, continua a ser necessária, evidentemente, a existência de partes que pactuem entre si prestações recíprocas que ambas consideram vantajosas, a identificação dos bens e serviços transacionais, a interveniência eventual de intermediários e outros prestadores de serviços, a imprescindibilidade de quadro normativo, isto é, legal, que defina titularidades, direitos e deveres, e de mecanismos adjudicatórios de direitos e de resolução de conflitos de interesses e de direitos, os instrumentos de pagamentos e crédito, a interveniência do Estado para fins fiscais e de ordem pública.

As grandes vantagens que terão importância para o aumento da competitividade dos participantes em uma série de aplicações, algumas das quais especialmente valiosas para a pequena e média empresa, inclusive as de base tecnológica, e para o setor das exportações, abrangeriam o seguinte (ALBERTIN, 1999):

- eliminação das barreiras do espaço e do tempo (por atingir instantaneamente todo o universo dos interessados em toda a superfície da Terra);
- atualização fácil e, dado o caso, contínua das informações;
- pesquisa, automatizada e focalizada, especificamente de áreas ou ramos específicos de informações;
- reduções dos custos operacionais das empresas que podem chegar de 50% a 90%, em serviços de atendi-

mento de clientes, processamento de pedidos, contabilização, etc.;

- participação interativa das partes interessadas, que podem iniciar e orientar, segundo as suas conveniências, a demanda de informações, e introduzir diretamente, no sistema, as suas respostas ou novas indagações.

Por outro lado, o comércio eletrônico traz problemas novos ou, pelo menos, tornados mais difíceis pelas características específicas das transações eletrônicas. Alguns exemplos:

- questões fiscais: como fiscalizar e quanto cabe de imposto a cada Estado ou país, quando as transações se processam passando por vários Estados ou países;
- definição da jurisdição: qual cabe em negócios que são feitos em vários Estados ou países, às vezes determinados apenas por transitória conveniência operacional.

Como se vê, o comércio eletrônico constitui, por natureza, um tipo radicalmente novo de transações comerciais, configurada na divisão e possibilidades de deslocação dos comerciantes, trazendo uma série de vantagens para o consumidor e para os empresários, colocando uma série de dificuldades para os gestores públicos, principalmente para a Administração Fazendária dos Estados, pois provoca sérias dificuldades para a fiscalização das operações realizadas através dele, por acontecer numa escala totalmente desterritorializada.

### **3.2. Noções gerais sobre o ICMS**

O ICMS é um imposto eminentemente econômico. Sua natureza mercantil é inegável, fazendo parte da pesada carga tributária brasileira. Onera as operações relativas à circulação

de mercadorias, bem como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Para FERREIRA (1997), a operação é uma transação, ou uma continuidade sucessiva de atos próprios das transações comerciais, fazendo a mercadoria circular, desde a venda primitiva até o seu consumo final. A circulação significa o giro, o trânsito, a movimentação, visto que a circulação das mercadorias é o complexo das múltiplas, contínuas e sucessivas transferências, partindo originariamente do produtor, até o consumidor final. A circulação é, por conseguinte, a dinâmica da movimentação das mercadorias para o seu consumo.

Com relação à prestação de serviços, são passíveis de tributação pelo ICMS somente dois tipos, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O ICMS é um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua função é predominantemente fiscal, ou seja, a de arrecadar verbas para os cofres públicos, tornando-se uma fonte de receita muito expressiva para os Estados produtores em detrimento dos consumidores, pois é o Estado em que se realiza o fato gerador do imposto, que tem competência para arrecadá-lo (CARRAZZA, 1995).

A Lei Complementar (federal) n. 87/1996, que estabelece regras gerais a respeito da tributação pelo ICMS, define o fato gerador do imposto, a alíquota, a base de cálculo, o contribuinte, enfim, tudo o que diz respeito a esse tributo. O ICMS é um imposto:

- não-cumulativo, entendendo-se como tal a possibilidade, decorrente de expressa determinação constitucional, de se compensar o que é devido em cada

operação com o montante já cobrado na operação ou na prestação anterior (art. 155, § 2º, I da Constituição Federal);

- sujeito ao lançamento por homologação, conforme preceituado no art. 150 do Código Tributário Nacional. Isso quer dizer que cada contribuinte registra as operações realizadas e depois recolhe o que é devido a título de imposto, independentemente de prévio exame da autoridade fazendária, muito embora o Fisco deva, posteriormente, homologar esse lançamento.

Essa mesma Lei, em seu art. 11, § 3º, define estabelecimento como o local privado ou público, edificado ou não (estabelecimento virtual), próprio ou de terceiro, onde a pessoa física ou jurídica exerce sua atividade, em caráter permanente ou temporário, ou onde se encontra armazenada a mercadoria.

De modo que, a pessoa, física ou jurídica, que pratica com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias ou em quantidade que denote intuito comercial, deve inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do seu Estado de jurisdição, antes do início de suas atividades, fornecendo os dados referentes à sua atividade, endereço, nome dos sócios e do contador responsável, etc., e, para tal fim, deve ter um estabelecimento, mesmo que virtual, onde exerça sua atividade, em caráter permanente ou temporário.

### **3.3. A tributação no espaço virtual**

Dentre todas as dificuldades trazidas pelo comércio eletrônico para a administração pública, a questão da tributação

pelo ICMS, de competência dos Estados, é a que se propõe discutir neste estudo, passando ao largo das questões relacionadas com o comércio internacional de importação e exportação via comércio eletrônico, não por ser menos importante, mas sim, porque as soluções encontradas para o problema da fiscalização das operações realizadas dentro do país serão a base para a solução do problema do comércio exterior.

Enquanto a maioria teme que a internet possa reduzir a privacidade das pessoas, alguns especialistas tributários acham que ela permitirá aos contribuintes de má vontade esconder-se com mais facilidade, incentivando a cultura da sonegação.

A internet pode dificultar a identificação ou localização de pessoas que exerçam atividades potencialmente tributáveis. O nome de domínio usado na rede, às vezes, não fornece pista alguma da localização de seu criador. Mesmo os *sites* de empresas nacionais bastante conhecidas não revelam necessariamente o endereço dos escritórios que os mantêm. As autoridades fiscais ainda confiam nos registros em papel, embora a internet estimule a criação de registros eletrônicos – que podem muito bem ser armazenados em alguma jurisdição estrangeira a salvo de ataques surpresa dos agentes do Fisco.

A verdade é que o comércio eletrônico começa a tornar-se uma importante questão tributária para os Estados da Federação. Algumas fazendas estaduais temem perder arrecadação de ICMS com a rápida expansão das vendas por meios eletrônicos no país (COSTA, 2000).

No comércio eletrônico apenas precisamos de um computador conectado à internet, por meio do qual acessamos o *site* da empresa com a qual pretendemos negociar, no qual



encontramos todas as informações em que se firma o consenso referente ao produto, ao preço, local e data de entrega, etc.

De um lado, devem ser consideradas as operações que tenham por objeto bens tangíveis (corpóreos), e, tratando-se de incidência do imposto, não há maiores diferenças entre a compra realizada numa loja física e a realizada num ambiente virtual, a não ser no que diz respeito a questões como agilidade e facilidade na compra.

Nesse caso, a mercadoria sai fisicamente da fábrica ou do estabelecimento comercial, sendo a operação perfeitamente fiscalizável. E aí, não há distinção entre a venda feita via internet e a realizada por telefone, por fax ou por carta. Embora com poder insuspeitado, a internet é apenas mais um instrumento de venda.

Sendo assim, há que se concluir que o comércio eletrônico que entrega fisicamente produtos ao comprador está sujeito às regras comuns de tributação. Há que se manter igualdade de tributação, tanto para um quanto para outro tipo de operações, ou seja, as convencionais e as do comércio eletrônico. O comércio eletrônico não deve receber um tratamento específico, especial. Não deve ser tratado nem mais, nem menos favoravelmente que outras formas de comércio (KAHAN e FREITAS, 1999).

Por outro lado, deve ser mencionada a figura do *software* de prateleira, assim entendido o produzido em grande escala e comercializado no varejo, que corresponde, segundo jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal (*RE-199.464-SP, Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ-30.04.99*), a uma mercadoria, sujeitando-se, portanto, à incidência do ICMS.

Nessa hipótese, têm-se os *sites* que disponibilizam, mediante pagamento dos interessados, *softwares* que podem ser baixados, diretamente da internet sem necessidade de expedição de um CD-ROM ou outro meio físico em que estejam gravados. Nestes casos, o bem (livros eletrônicos, *softwares*, jogos de entretenimento, músicas, etc.) é entregue eletronicamente, há o *download on-line* daquele programa, configurando a realização de uma operação relativa à circulação daquela mercadoria (o *software*), evento que é fato gerador do ICMS.

É o mundo virtual, de bytes e bits. Nessas operações, considerando o sistema atualmente vigente, a tributação fica comprometida devido à impossibilidade de a Administração Fazendária identificar o vendedor ou o comprador digital, o local e o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Sem uma identificação precisa dos contribuintes, é difícil cobrar impostos. Mesmo se for possível identificar o contribuinte, mas não sua localização física no mundo, será dada margem a disputas jurisdicionais entre Administrações Tributárias, com todos os riscos concorrentes de bitributação.

Fato é que, na medida em que as pequenas e médias empresas se dedicam a mais atividades de comércio eletrônico, essa impossibilidade de identificação torna-se mais problemática. Mesmo com empresas nacionalmente conhecidas, que atuam no comércio eletrônico, tais como: Lojas Americanas ([www.americanas.com.br](http://www.americanas.com.br)) e Pão de Açúcar ([www.paodeacucar.com.br](http://www.paodeacucar.com.br)), o nome de domínio na internet pode não indicar necessariamente se se trata do escritório da empresa em São Paulo, Rio de Janeiro ou Belo Horizonte.

Além das questões de identificação, o comércio eletrônico coloca questões sobre a capacidade das Administrações Tributárias para fundamentar a cobrança de impostos. Quando as Administrações Tributárias necessitam comprovar informações prestadas pelos contribuintes, podem basear-se em informações prestadas por terceiros. No ambiente eletrônico, os livros e registros eletrônicos podem ser mais facilmente armazenados em jurisdições estrangeiras.

Todos esses fatos podem tornar mais difícil para as Administrações Tributárias a obtenção das informações necessárias para aplicação justa das regras tributárias.

#### **4. Análise e discussão**

##### **4.1. As dimensões do comércio eletrônico**

Segundo FERNANDEZ (2000), esse é um ponto particularmente interessante, porque o público está sendo bombardeado por muitas informações contraditórias. O fato é que temos, por um lado, cifras literalmente fantásticas, mas, por outro, há também resultados que recomendam interpretações relativamente mais modestas.

As dimensões potenciais do mercado para o comércio eletrônico estão sendo constantemente revistas para mais. No Brasil, Pesquisa da FGV de Comércio Eletrônico no Mercado Brasileiro, 2ª edição, março/2000, indica que o comércio eletrônico representa apenas 0,17% do mercado *business-to-business* (de empresa para empresa), e 0,05% do *business-to-consumer* (de empresa para consumidor).

Esses dados merecem alguma reflexão. Quantitativamente, ainda não apresentam uma importância realmente avassaladora. Mas as expectativas, em todas as economias razoavelmente avançadas, não deixam de ser, sem dúvida, impressionantes. Em outras palavras, observa-se o fenômeno mais visível da “Nova Economia”, e que parece ser característico das economias de alta tecnologia.

Assim sendo, por um lado, depara-se com uma realidade econômica positiva, que deve trazer transformações gigantescas no volume e na natureza das transações entre firmas, consumidores e governos, dentro e fora do âmbito doméstico, e por outro, com fenômenos de aceleração autoalimentada, sujeita a fortes instabilidades. Em verdade, a revolução do comércio eletrônico ainda é, principalmente, um processo projetado para o futuro.

Somente no ano de 2001, a previsão é de que os consumidores brasileiros gastem cerca de US\$ 800 milhões pela internet, um volume que pode até duplicar em 2002. À primeira vista, o número é alto, já que os negócios eletrônicos realizados, em 2000, no mercado latino-americano, chegaram a aproximadamente US\$ 1 bilhão. Essas são as projeções de um estudo feito pela consultoria norte-americana Accenture e pelo Santander Central Hispano Investment. O trabalho mostra que o Brasil reúne hoje 53% das transações feitas pela internet na América Latina (COMPRAS na web, 2001).

## **4.2. Novas oportunidades em termos de serviços aos contribuintes**

É inegável que as tecnologias em que se baseia o comércio eletrônico podem abrir novos caminhos para a arrecadação (alguns Estados já estão aceitando a declaração eletrônica de impostos e o pagamento de tributos pela mesma via). As tecnologias do comércio eletrônico estão abrindo novos caminhos para as Administrações Tributárias, oferecendo-lhes novos meios de interagir com os contribuintes (OWENS, 1999). Por exemplo:

- as comunicações entre as autoridades tributárias e os contribuintes podem ser revolucionadas, e o acesso às informações pode ser aprimorado para ajudar os contribuintes a cumprir suas obrigações fiscais;
- as exigências em termos de registro e entrada de documentos tributários podem ser simplificadas;
- a determinação da incidência dos impostos e sua arrecadação por meios eletrônicos podem tornar-se a regra, em vez de ser a exceção; e
- podem ser facilitados meios mais fáceis, rápidos e seguros de pagar impostos e de obter restituições de tributos pagos indevidamente.

Os governos devem aproveitar as oportunidades oferecidas pelas novas tecnologias de comunicações para melhorar os serviços que prestam aos contribuintes, de forma a reduzir o custo do cumprimento das regras tributárias e utilizar de maneira mais efetiva os recursos alocados à arrecadação de impostos. Até porque o comércio eletrônico desenvolve

novos pontos de intermediação e novas tecnologias que poderão abrir caminhos para novas formas de arrecadação.

### **4.3. A Administração Tributária**

Muitas das questões relacionadas ao comércio eletrônico apresentam desafios administrativos devido às dificuldades que podem surgir num ambiente virtual.

No ambiente comercial convencional, as Administrações Tributárias confiam em sua possibilidade de identificar o contribuinte, de ter acesso a informações suscetíveis de comprovação sobre os assuntos tributários do contribuinte, e de ter mecanismos suficientes para arrecadar o imposto devido.

Uma empresa que se dedique ao comércio eletrônico por intermédio da internet só pode ser identificada por seu nome de domínio (por exemplo, [www.nomedaempresa.com](http://www.nomedaempresa.com)). No entanto, a correspondência entre o nome de domínio e o local onde a atividade é empreendida é pouca ou nenhuma.

De acordo com COSTA (2000), embora não seja possível ainda precisar valores, os Estados compradores – que têm mais consumidores do que fornecedores – devem perder receita. A explicação é simples: numa venda, em loja real, incide o ICMS com alíquota interestadual, em geral menor do que o tributo sobre operações dentro dos Estados.

A diferença entre essa alíquota e o ICMS do local da compra e o valor agregado, ficam com o Estado do comprador no comércio tradicional. Na mesma operação, realizada pela internet, o tributo incidirá apenas com a alíquota do Estado do vendedor – nenhum centavo de imposto, em princípio, será recolhido aos cofres do Estado comprador. A diferença de tra-

tamento tributário ocorre apenas no caso de vendas diretas ao consumidor (Quadro 1).

Quadro 1: Comparativo de ICMS interestadual entre uma loja real e uma loja virtual

<b>ICMS ENTRE ESTADOS</b>	
Em uma loja real	Em uma loja virtual
<ul style="list-style-type: none"> <li>. Incide ICMS com alíquota interestadual no Estado do vendedor.</li> <li>. A diferença da alíquota interestadual e da alíquota do Estado do comprador fica no Estado de destino da mercadoria.</li> <li>. Incide ICMS sobre o transporte interestadual das mercadorias.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Incide ICMS apenas com alíquota do Estado do vendedor.</li> <li>. Eventualmente, pode incidir ICMS no transporte interestadual das mercadorias.</li> </ul>

Fonte: COSTA (2000).

A tributação do comércio eletrônico é uma questão delicada que tem de ser tratada de comum acordo pelos Estados. A principal dúvida, nesse caso, diz respeito justamente ao local do recolhimento do tributo – razão das queixas das fazendas estaduais. Mas não a única. Definir o que é mercadoria, por exemplo, pode ser uma dificuldade para as autoridades tributária.

Na opinião de GRECO (2000), embora o art. 191 do Código Comercial (que é de 1850) – que daria, segundo a doutrina, a base semântica do termo mercadoria utilizado pela Constituição Federal para atribuir a competência tributária do ICMS – não conheça a figura do *software*, o certo é que o legislador teria procurado esgotar o conceito dentro do uni-

verso possível, à luz dos conhecimentos e padrões da época. Portanto, a lei não teria pretendido deixar nenhum objeto de fora de sua abrangência, de sorte que, se a norma regula tudo, o surgimento de figuras desconhecidas em certa época não faz com que deixem de pertencer ao todo.

Assim, a identificação do que seja mercadoria para fins de incidência do ICMS resultaria da reunião de dois critérios, um de inclusão e outro de exclusão. Estariam incluídos no conceito de mercadoria todos os bens (independentemente de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade e, excluídos aquilo que fosse, por previsão constitucional, objeto de tributação por outros impostos, por exemplo, os bens imóveis.

Deveras, muitos conceitos de direito tributário terão de ser revistos e, para o bem do Fisco e dos contribuintes, o sistema de apuração e fiscalização do ICMS das operações de comércio eletrônico, hoje muito complexo, tende a ser simplificado em função das peculiaridades desse novo mercado.

#### **4.4. Poderes de fiscalização**

O direito positivo reconhece, em mais de uma oportunidade, a existência de poderes de o Fisco controlar e fiscalizar as atividades, documentos e negócios de contribuintes e terceiros, assim qualificados pela lei tributária, para o fim de assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias.

Dessa forma, a se considerar a internet como um ambiente público, como entendem alguns, o Fisco pode examinar amplamente o tráfego de mensagens (inclusive *e-mail*) ou monitorar todas as correspondências, ofertas, pedidos, confirma-



ções, tipos de pagamento etc., ou exigir dos provedores da internet um compromisso de controle sobre o conteúdo que está sendo disponibilizado.

Se os mecanismos de controle e apuração do tributo não forem aperfeiçoados, os sonegadores podem ter uma grande chance de agir sob o quase anonimato que a internet assegura aos contratantes. Na verdade, o Fisco acreditava que esse comércio era residual, mas o crescimento vertiginoso das operações provou o contrário, e agora ele precisa agir.

A técnica, usada com perfeita legitimidade para proteger segredos comerciais, pode também ser usada para negar às Administrações Tributárias o acesso a registros. As fontes tradicionais de informações – os terceiros –, podem ser minimizadas, na medida em que a internet incentiva negativamente o processo de intermediação.

No entendimento de GRECO (2000), se o ambiente da internet de fato for público, um caminho seria o Fisco criar mecanismos para examinar amplamente o tráfego de mensagens (inclusive *e-mail*) ou monitorar, sem restrições, os acessos a *sites* de lojas virtuais, gravando todas as correspondências, ofertas, pedidos, confirmações, tipos de pagamentos, etc.

Entretanto, tal iniciativa dependeria de Lei Complementar (federal), dispondo sobre conflito de competência, uma vez que a eficácia da lei tributária estadual está restrita aos fatos ocorridos no seu respectivo território, e existe dificuldade de se eleger o local onde está situado o *site*. Essa dificuldade se deve principalmente aos casos dos chamados *sites* inteligentes, em que o titular de um *site* tem uma sede social num Estado, cria o *site* em equipamentos próprios, que se encontram nesta sede, podendo se utilizar do serviço de hospedagem presta-

do por outra pessoa, que pode ter sede em outro Estado, ou mesmo, o que é mais convencional, ser acessado a partir de outro Estado.

A propósito, tramita na Câmara dos Deputados, desde 1999, o Projeto de Lei n. 1.589, oriundo da OAB de São Paulo (cujas propostas foram acolhidas pelo Substitutivo n. 4.906/01 – Comércio Eletrônico – aprovado pela Comissão Especial de Comércio Eletrônico da Câmara dos Deputados), o qual dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital.

Apesar de não dar ênfase à questão da tributação, se aprovado, o mencionado Projeto de Lei visa a oferecer maior segurança jurídica às ações dos Estados na fiscalização do comércio eletrônico, no que concerne ao conflito de competência, porquanto define que a oferta de contratação eletrônica deve acontecer em ambiente seguro, devidamente certificado, contendo claras e inequívocas informações sobre:

- a) nome do ofertante, o número de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e, ainda, em se tratando de serviço sujeito a regime de profissão regulamentada, o número de inscrição no órgão fiscalizador ou regulamentador;
- b) endereço físico do estabelecimento;
- c) identificação e endereço do armazenador;
- d) meio pelo qual é possível contatar o ofertante, inclusive correio eletrônico;
- e) o arquivamento do contrato eletrônico pelo ofertante;
- f) instruções para arquivamento do contrato eletrônico, pelo aceitante, bem como para sua recuperação, em caso de necessidade; e

g) os sistemas de segurança empregados na operação.

Tal Projeto de Lei pode ser aperfeiçoado, mediante a intervenção dos governos dos Estados, de forma a estabelecer obrigações fiscais a serem observadas pelos *sites* e provedores de acesso à internet, bem como mecanismos de controle que permitam rastrear o ambiente dos provedores, para identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas.

Para o rastreamento do ambiente virtual dos provedores de acesso à internet, no sentido de identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas, deve-se fazer uso das tecnologias já existentes, que permitem, por exemplo, identificar os *hackers* (piratas da internet), rastreando-se o caminho percorrido por eles para bisbilhotar *sites* privados.

Outro caminho – que pode ser trilhado de imediato, nos casos em que se encontrem num mesmo Estado a sede do titular do *site*, do seu hospedeiro ou do local físico em que se encontrem os seus clientes, porquanto passível de implantação com base nas normas vigentes – é sujeitar a criação e funcionamento dos *sites* às mesmas regras aplicáveis a estabelecimentos em geral (alvará de licença e funcionamento, inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, manutenção do controle de suas operações, etc.).

## 5. Conclusões

Apesar da escassa bibliografia e da falta de estudos conclusivos, principalmente por parte das Administrações Fazendárias, acerca da tributação pelo ICMS das operações realizadas

no ambiente virtual, oferecido pela internet, o presente trabalho possibilitou algumas conclusões.

Ao se comparar o ato de comercialização antes e após a internet, na maioria dos casos, o que mudou, em termos de contrato/pedido de compra e venda de mercadorias, é que não mais se precisa da presença física do vendedor e do comprador, ou do contato telefônico, ou do fax, ou até de uma correspondência por carta.

Assim, por intermédio da internet, tem-se que apenas a forma de contratar uma obrigação de dar é virtual, e não a empresa ou loja, porquanto esta sempre deverá ter existência física – ainda que seja meramente um escritório administrativo, o qual pode até operacionalizar suas transações comerciais com a ajuda de armazéns ou depósitos fechados, pois, certamente, a empresa que realizar determinada venda de mercadoria terá de registrar sua saída, ou por sua conta e ordem (saída ficta), para entregá-la ao comprador, momento em que a obrigação tributária perante o Estado é gerada.

Essas empresas certamente serão beneficiárias de vantagens sobre as firmas convencionais, em termos de custo de instalação, pois podem funcionar em instalações mais despojadas e de manutenção menos onerosa, o que não dispensa a sua existência física (estabelecimento), nem a obrigatoriedade de inscrição na repartição fiscal e do cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, como, por exemplo, a emissão de Nota Fiscal.

Nas operações que tenham, por objeto, bens tangíveis (corpóreos), não há maiores diferenças entre a compra realizada numa loja física e aquela realizada num ambiente virtual, a

não ser no que diz respeito a questões como agilidade e facilidade na compra.

Nesse caso, a mercadoria sai fisicamente da fábrica ou do estabelecimento comercial, sendo a operação perfeitamente fiscalizável. E aí, não há distinção entre a venda feita via internet e a realizada por telefone, por fax, por catálogo ou por carta. Embora com poder insuspeitado, a internet é apenas mais um instrumento de venda.

A pessoa, física ou jurídica, que pratica com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias ou em quantidade que denote intuito comercial, deve inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do seu Estado de jurisdição, antes do início de suas atividades, fornecendo os dados referentes à sua atividade, endereço, nome dos sócios e do contador responsável, etc., e, para tal fim, deve ter um estabelecimento, mesmo que virtual, onde exerça sua atividade, em caráter permanente ou temporário.

Sendo assim, o comércio eletrônico que entrega fisicamente produtos ao comprador está sujeito às regras comuns de tributação. Há que se manter igualdade de tributação, tanto para um quanto para outro tipo de operações, ou seja, as convencionais e as do comércio eletrônico. O comércio eletrônico não deve receber um tratamento específico, especial. Não deve ser tratado nem mais, nem menos favoravelmente que outras formas de comércio.

O problema da tributação acontece basicamente nos casos dos *sites* que disponibilizam, mediante pagamento dos interessados, *softwares* que podem ser baixados diretamente da internet sem necessidade de expedição de um CD-ROM ou outro meio físico em que estejam gravados. Nesses casos,

o bem (livros eletrônicos, *softwares*, jogos de entretenimento, músicas, etc.) é entregue eletronicamente, há o *download on-line* daquele programa, configurando a realização de uma operação relativa à circulação daquela mercadoria (o *software*), evento que é fato gerador do ICMS.

É o mundo virtual, de bytes e bits. Nessas operações, considerando o sistema atualmente vigente, a tributação fica comprometida em virtude da impossibilidade de a Administração Fazendária identificar o vendedor ou o comprador digital, o local e o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Sem uma identificação precisa dos contribuintes, é difícil cobrar impostos. Mesmo se for possível identificar o contribuinte, mas não sua localização física no mundo, isso dará margem a disputas jurisdicionais entre Administração Tributárias, com todos os riscos concorrentes de bitributação.

Para resolver esse problema e evitar possíveis conflitos de competência entre os Estados, faz-se necessária a edição de Lei Complementar (federal), regulando as peculiaridades do comércio eletrônico, os aspectos relacionados com o funcionamento dos *sites*, de forma a sujeitá-los às mesmas regras aplicáveis a estabelecimentos em geral (alvará de licença e funcionamento, inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, manutenção do controle de suas operações, entre outros), e estabelecendo os procedimentos de fiscalização.

Nesse sentido, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 1.589, de 1999, oriundo da OAB de São Paulo, o qual dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital. Por seu turno, as Administrações Fazendárias dos Estados, através dos seus representantes junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária

(CONFAZ), vêm realizando estudos visando à normatização do comércio eletrônico e a sua fiscalização e controle.

O referido Projeto de Lei pode ser aperfeiçoado, mediante a intervenção dos governos dos Estados, que pode se dar por intermédio do CONFAZ, de forma a estabelecer obrigações fiscais a serem observadas pelos *sites* e provedores de acesso à internet, bem assim mecanismos de controle que permitam rastrear o ambiente dos provedores, para identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas.

Para o rastreamento do ambiente virtual dos provedores de acesso à internet, no sentido de identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas, deve-se fazer uso das tecnologias já existentes, que permitem, por exemplo, rastrear o caminho percorrido pelos *hackers* (piratas da internet) para bisbilhotar *sites* privados.

Por outro lado, as empresas responsáveis que se dedicam ao comércio eletrônico reconhecem que há razões comerciais para que elas trabalhem com os governos para assegurar a identificação apropriada do comércio eletrônico. Medidas tais como o registro dos nomes das empresas, de seus endereços postais e de seus números de telefone e de fac-símile em seus *sites* na internet têm sido promovidas por empresas, como maneira de fomentar a confiança dos consumidores no comércio eletrônico. Essas medidas por certo atenderão a alguns dos desafios com que se deparam as Administrações Tributárias na identificação dos contribuintes.

Um grupo de empresas privadas criou a Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.net), para representar os interesses da categoria na regulamentação do setor. A iniciativa prevê a promoção das atividades de comércio eletrônico no

Brasil. O órgão será um mecanismo de articulação do empresariado com o setor público. Entre os seus fundadores estão o grupo UOL, Bradespar, Microsoft e Fiesp.

Isso permite concluir que há disposição dos próprios empresários em contribuir com a Administração Pública na solução dos problemas relacionados ao comércio eletrônico. O que está faltando é mais ação das Administrações Fazendárias dos Estados, no sentido de cobrar a aprovação do Projeto de Lei 1.589, de 1999, que tramita na Câmara dos Deputados, contribuindo para o seu aperfeiçoamento por meio dos grupos de trabalho constituídos junto do CONFAZ, cujos trabalhos devem ser acelerados.

Que o presente estudo sirva de contribuição para o debate do tema proposto, abrindo caminho para uma discussão que merece muita atenção por parte da Administração Tributária.

## **6. Bibliografia**

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio Eletrônico: Benefícios e Aspectos de sua Aplicação. *RAE – Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 38, n. 1, jan./mar. 1998.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de sua Aplicação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

COSTA, Angelo Augusto. Tributação do ‘e-commerce’ preocupa Estados. *Gazeta Mercantil*, 5 de janeiro de 2000.



FERNANDEZ, Oscar S. Lorenzo. Comércio Eletrônico – Significação, Importância Mundial, Interesse para o País. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO. Brasília: ESAF, 2000.

FERREIRA, Pinto. Imposto estadual. *Enciclopédia Saraiva de Direito*, n. 42. São Paulo: Saraiva, 1977.

GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GUROVITZ, Hélio. Planeta e: A Internet está Erguendo Impérios e Revolucionando os Negócios. *Revista Exame*, n. 690, p. 148-159, 1999.

KAHAN, Iraci; FREITAS, Talmom de Paula. A tributação no espaço virtual. *Gazeta Mercantil*, 15 de dezembro de 1999.

MAIA, João Agripino. Confusão tributária em tempos de Internet. *Gazeta Mercantil*, 7 de abril de 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

OWENS, Jeffrey. O Comércio Eletrônico e a Fiscalidade. In: CONFERÊNCIA TÉCNICA DO CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS. Porto - Portugal: CIAT, 1999.

WETTREICH, Marcos. O futuro do comércio eletrônico no Brasil. *Gazeta Mercantil*, 18 de janeiro de 2000.

YESIL, Magdalena. *Criando a Loja Virtual*. Rio de Janeiro: IBPI, 1999.

