

**PANORAMA INTERNACIONAL DA  
TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**  
**ELECTRONIC COMMERCE TAXATION: AN  
INTERNATIONAL OVERVIEW**

*Matheus Carneiro Assunção*  
*Procurador da Fazenda Nacional*  
*Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (UFPE)*  
*Bacharel em Administração pela Universidade de Pernambuco*  
*Especialista em Direito Tributário pelo IBET*  
*Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV*  
*Mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela USP*

SUMÁRIO: Introdução; 1 Comércio Eletrônico: Conceito e Características; 2 Modalidades e Formas de Comércio Eletrônico; 3 Propostas Internacionais de Tratamento Jurídico-Tributário; 3.1 Estados Unidos; 3.2 OCDE; 3.3 União Européia; 3.4 Canadá; 3.5 ALADI; 4 Considerações Finais; Referências.

**RESUMO:** Partindo de uma sintética exposição sobre o conceito, as características, e as modalidades de comércio eletrônico, o presente estudo buscará abordar diferentes propostas internacionais de tributação de operações comerciais realizadas por meio da Internet, objetivando traçar um panorama geral sobre o tema. Serão abordadas posições firmadas pelos Estados Unidos da América, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), pela União Européia, pelo Canadá e pela Associação Latino-Americana de Integração (ALADI). Ao final, pretende-se que as perspectivas levantadas contribuam para uma reflexão crítica acerca do questionamento que vem se mostrando cada vez mais presente com o desenvolvimento do comércio eletrônico no mundo: tributar ou não tributar?

**ABSTRACT:** Starting from a synthetic exposition of the concept, characteristics, and types of electronic commerce, this study seeks to analyze international proposals involving the taxation of commercial transactions conducted through the Internet, aiming to draw an overview of the topic. Positions adopted by the United States of America, Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), European Union, Canada and by the Latin American Integration Association (LAIA) will be summarized. In the end, it is intended that the perspectives raised can contribute to a critical reflection on the question that is becoming increasingly present with the development of electronic commerce: to tax or not to tax?

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação. Comércio Eletrônico. Propostas Internacionais.

**KEYWORDS:** Taxation. Electronic Commerce. International Proposals.

## INTRODUÇÃO

O comércio existe desde os primórdios das civilizações. A necessidade de troca de bens, decorrente da formação de excedentes produtivos, lastreou o progresso da humanidade ao longo dos séculos. Mas se durante milhares de anos as trocas comerciais se caracterizaram pela marca da tangibilidade e pela relação *vis-à-vis* entre os sujeitos envolvidos, com o advento das redes de computadores essa realidade tem sido alterada radicalmente, dando início ao surgimento de uma modalidade de negócios sedimentada em bases digitais: o comércio eletrônico.

São inúmeras as possibilidades de utilização de redes de telecomunicação como meio para a realização de trocas comerciais, permitindo às empresas um aumento considerável das ofertas de produtos, a redução de prazos e a supressão de distâncias, não importando o lugar em que se encontram os sujeitos da relação econômica.

O comércio eletrônico nasce como uma resposta natural dos agentes econômicos às facilidades oriundas dos avanços tecnológicos vivenciados nas últimas décadas do século XX, com o avanço vertiginoso da Internet, e vem adquirindo cada vez mais importância no mundo globalizado.

De fato, o ciberespaço se tornou um ambiente extremamente favorável para a comercialização de produtos no mercado global, viabilizando a aquisição de bens tangíveis ou intangíveis (softwares, músicas, vídeos, etc.) sem a necessidade de presença física de compradores e vendedores em estabelecimentos comerciais. Nessa nova realidade, as empresas muitas vezes não podem ser situadas precisamente: “seus elementos são nômades, dispersos, e a pertinência de sua posição geográfica decresceu muito”<sup>1</sup>.

Embora ainda sejam incipientes as propostas de tributação no comércio eletrônico, a crescente importância econômica das operações realizadas através da Internet não tende a passar despercebida pelas administrações tributárias. É sobre as diferentes percepções internacionais de tratamento jurídico-tributário do comércio eletrônico que se debruça o presente artigo.

1 LÉVY, Pierre. *O que é o Virtual?* Trad. Paulo Neves. São Paulo: 34, 1996, p. 19.

## 1 COMÉRCIO ELETRÔNICO: CONCEITO E CARACTERÍSTICAS

A expressão “comércio eletrônico”, originada do neologismo *eletronic commerce* (ou *e-commerce*), hoje mundialmente popularizada, pode denotar diferentes significações, chegando a abarcar fatos arredios ao significado de “comércio” no vernáculo português, etimologicamente ligado à idéia de compra e venda de mercadorias.

Para a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, entende-se por comércio eletrônico os “negócios que ocorrem sobre redes de computadores que utilizam protocolos livres, estabelecidos através de padrões abertos de definições de processos, como a Internet”<sup>2</sup>. Tal perspectiva é compartilhada por Vicente Oscar Díaz, que designa de comércio eletrônico (ou *cibercomercio*) como os “negócios realizados sem uma significativa presença física, operados exclusivamente no ciberespaço, que mediante o uso de novas tecnologias criam um nicho de mercado adaptado aos desejos e necessidades dos consumidores”<sup>3</sup>.

As definições acima trabalham a noção de comércio eletrônico atrelada à existência de redes de computadores. Há, porém, quem adote conteúdo mais amplo para a expressão, entendendo-a como qualquer forma de realização de negócios em que as partes interajam eletronicamente, ao invés de fazê-lo fisicamente<sup>4</sup>. Nesse sentido, o comércio eletrônico englobaria, um “conjunto de transações econômicas que incluem o intercâmbio de bens e serviços, de dinheiro e de informação, realizado através de meios eletrônicos ou digitais”<sup>5</sup>.

2 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/3/12/1944883.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010. Trad. livre. Original: “(...) *business occurring over networks which use non-proprietary protocols that are established through an open standard setting process such as the Internet*”.

3 DÍAZ, Vicente Oscar. *El Comercio Electrónico y sus Efectos en las Relaciones Tributarias Internacionales – La Reformulación del Concepto de Establecimiento Permanente*. Buenos Aires: Macchi, 2001, p. 41. Trad. livre. Original: “[...] *negocios realizados sin una significativa presencia física, operados exclusivamente en el ciberespacio, que mediante el uso de nueva tecnología crean un nicho de mercado adaptado a los deseos y necesidades de los consumidores*” (grifos no original).

4 Tal é a compreensão de Adriana S. Nuñez, que reitera o conceito divulgado pelo Grupo de Trabalho sobre Comércio Eletrônico e Exterior do *Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos* argentino: “*La definición de comercio electrónico es muy amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en la cual las partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo físicamente*”. In: NUÑEZ, Adriana S. *Comercio Electrónico – Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos*. Buenos Aires: La Ley, 2001, p. 31.

5 MEZA, Rita Villanueva. *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de Imposición al Consumo en América*. Disponível em: <<http://www.ieid.org/congreso/ponencias/Villanueva%20>

Para a Organização Mundial do Comércio (*World Trade Organization*), o comércio eletrônico “pode ser simplesmente definido com a produção, publicidade, venda e distribuição de produtos via redes de telecomunicações”<sup>6</sup>. Note-se que essa definição – mais restritiva – deixa de lado a prestação de serviços, em consonância com as origens do vocábulo “comércio” (do latim *commercium*, significando operações de compra e venda), mas abrange operações via telefone, fax e demais meios de telecomunicações.

De qualquer maneira, incluindo ou não a prestação de serviços, enfatizando ou deixando de enfatizar a utilização de redes computacionais, o fato é que no comércio eletrônico “a oferta e a aceitação dos contratos se perfaz por transmissão eletrônica de dados”<sup>7</sup>. Consoante sintetiza Guilherme Cezaroti, “o aspecto fundamental para a caracterização jurídica do comércio eletrônico é o transporte das mensagens entre fornecedor e consumidor por meio de elétrons”, sendo a Internet o meio mais difundido de realização deste transporte.

Adotando uma postura pragmática, Daniela Braghetta anota que para a execução de comércio por meio eletrônico, seria suficiente constatar a “presença de uma empresa efetuando a venda de produtos, mercadorias ou serviços por intermédio de um *site* na Internet, utilizando-se de infra-estrutura digital”<sup>8</sup>. A fórmula, como se percebe, não alcança operações realizadas através de outros veículos eletrônicos além da Internet, e deixa de lado contratações via *e-mail*.

Todavia, nota-se uma tendência atual de ser focado, nas definições de comércio eletrônico, o uso de redes computacionais para a realização de negócios jurídicos envolvendo a compra e venda de bens do comércio tradicionais e também bens digitais, além de serviços e cessões de direitos<sup>9</sup>.

Meza,%20Rita.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2010. Trad. livre. Original: “(*el comercio electronico*) *engloba un conjunto de transacciones económicas que incluyen el intercambio de bienes y servicios, de dinero y de información, realizado a través de medios electrónicos o digitales*”.

6 WORLD TRADE ORGANIZATION. *Special Studies 2: Electronic Commerce and the Role of the WTO*. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/special\\_study\\_2\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2010. Trad. livre. Original: “*Electronic commerce may be simply defined as the production, advertising, sale and distribution of products via telecommunication networks*”.

7 EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003, p. 61.

8 BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 112.

9 Cf. EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003, p. 61.

Criteriosamente, os serviços oferecidos através da rede mundial de computadores não são atos de comércio, e contrastam com a própria etimologia da expressão “comércio eletrônico”. Caso se queira fazer referência não somente às operações de compra e venda de mercadorias e produtos, como também prestações de serviços (*obligatio faciendi*) e outras utilidades, reputamos conveniente o emprego do termo “negócio eletrônico”, de conteúdo mais amplo, passível de acolher quaisquer transações de caráter econômico realizadas com o auxílio da transmissão eletrônica de dados.

## 2 MODALIDADES E FORMAS DE COMÉRCIO ELETRÔNICO

O comércio eletrônico pode ser direto ou indireto. Na modalidade indireta, a Internet funciona como meio de oferta e mesmo a aquisição de produtos, que posteriormente são entregues de forma pessoal. É o caso, por exemplo, da compra e venda de um *DVD* ou de um aparelho televisor: a empresa de eletrodomésticos possui um estabelecimento tangível, mas se utiliza da *web* para facilitar a venda de produtos ao público em geral. Nesta hipótese, o computador serve somente de meio para efetuar o pedido de bens que não podem ser transmitidos *on line*, mas que serão enviados ao domicílio do adquirente através de quaisquer dos canais tradicionais de transporte.

No comércio eletrônico direto, diferentemente, a Internet é o meio em que se efetiva a oferta, a contratação e a própria entrega ou disponibilização de produtos, de forma intangível, como no caso de *downloads* de músicas em formato *MP3* e *softwares*. Noutro falar, ele se verifica quando se realizam na rede todas as fases da transação comercial, compreendendo o fornecimento de dados, sons e imagens diretamente ao adquirente<sup>10</sup>. Dada a própria natureza dessa modalidade, percebe-se a partir do seu advento uma tendência de rompimento com a tradicional cadeia de intermediários existente no comércio tradicional, mediante o drástico encurtamento da distância entre fornecedores e adquirentes: as utilidades são colocadas ao alcance do mercado consumidor de modo instantâneo, não mais dependendo de transporte ou disponibilidade de estoque. Isso porque os bens intangíveis objeto das transações econômicas em tela (músicas *MP3*, *softwares*, etc.), de conteúdo digital, podem ser transmitidos mediante simples *downloads*, diretamente do

10 Segundo definição do “Guia ao Comércio Eletrônico” divulgado pelo *Ministero dell’Industria* italiano: “Il commercio elettronico diretto si verifica quando in rete si realizzano tutte le fasi della transazione commerciale, compresa la fornitura di dati, suoni ed immagini direttamente presso la postazione dell’acquirente”. In: *Guida al Commercio Elettronico*: L’Impresa Italiana di fronto ai nuovi mercati digitali. Disponível em: <[http://www.indisunioncamere.it/commercio\\_new.htm](http://www.indisunioncamere.it/commercio_new.htm)>. Acesso em: 25 jan. 2010.

sítio eletrônico da empresa que os comercializa na Internet. Além da minimização dos custos de distribuição, permite-se uma vasta expansão de mercados<sup>11</sup>.

Numa e noutra hipótese, o comércio eletrônico pode ser desenvolvido em pelo menos dois diferentes níveis: B2B (*business to business*) ou o uso de redes computacionais para efetivar operações entre empresas; e B2C (*business to consumer*) ou o “uso da Internet para vender produtos e bens a consumidores finais, da mesma forma que um balcão ou catálogo de loja”<sup>12</sup>. Isso sem falar nas diversas outras possibilidades de combinações, como B2G (*business to government*), C2C (*consumer to consumer*), etc.

Quando realizado de forma indireta, o comércio eletrônico não apresenta grandes dificuldades de tratamento jurídico, sob o ponto de vista tributário. Apenas a forma do contrato é diversa (eletrônica, ao invés de escrita ou verbal), circunstância que não altera fatos jurídicos (como a circulação dos *DVDs* ou dos televisores comercializados, no exemplo que mencionamos) para os quais a lei prevê o nascimento da obrigação de pagar o tributo devido.

Todavia, em relação ao comércio eletrônico direto, a problemática da incidência tributária não se resolve facilmente, pois a ausência de previsões normativas específicas traz um campo teórico-aplicativo repleto de indagações, especialmente no tocante ao alcance de conceitos adotados pela legislação tributária existente.

A temática é efervescente, e tem despertado a atenção de governos e organismos internacionais, atentos à necessidade de regulamentação dessas novas modalidades de transações econômicas.

## 3 PROPOSTAS INTERNACIONAIS DE TRATAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Em um panorama geral, pode-se dizer que há basicamente duas crenças sobre a imposição tributária no comércio eletrônico direto: (i) a daqueles que defendem, como uma questão de princípio, a sua não-

11 LESSIG, Lawrence. *The Future of Ideas: the fate of the commons in a connected world*. New York: Random House, p. 126.

12 BIFANO, Elidie Palma. Serviços de Comunicação e Comércio Eletrônico. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de, ZIVELTI, Fernando Aurélio e MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação do Setor Comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 275.

tributação; e (ii) a daqueles que defendem a sua tributação, tal como ocorre com o comércio de bens tangíveis similares.

Em favor de um “tratamento preferencial” do comércio eletrônico, alguns simplesmente propagam o terror de uma “tributação dos *bits*” de cada informação transmitida na *web*, ao passo que outros costumam argumentar que a imposição de tributos sobre essas novas modalidades de transações econômicas seria como promover um infanticídio, jogando areia nas engrenagens do progresso, consoante explica Charles E. McLure Jr.<sup>13</sup>.

Os oponentes do tratamento preferencial, por sua vez, pensam que não deveria haver novos tributos sobre a Internet, nem qualquer discriminação fiscal contra o comércio eletrônico, mas acreditam que essa modalidade deveria ser tributada como qualquer outro comércio<sup>14</sup>.

A maneira com que estas questões são tratadas mundialmente varia entre os diferentes países e organismos internacionais envolvidos no debate. Nas linhas seguintes, serão brevemente expostas as visões dos Estados Unidos, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, da União Européia, do Canadá, da Associação Latino-Americana de Integração – ALADI.

Como teremos a oportunidade de demonstrar, todas as propostas e estudos internacionais a respeito da tributação no comércio eletrônico a serem por nós sumariamente retratadas, na medida de suas diferenças, encontram um laço em comum: a nota da preocupação natural que invade os domínios jurídicos pela pressão da nova realidade econômica e social erguida com a eclosão da Internet em larga escala.

### 3.1 ESTADOS UNIDOS

Os Estados Unidos, em novembro de 1996, publicaram diretriz política tratando especificamente das questões fiscais envoltas ao comércio eletrônico<sup>15</sup>, alicerçando o tratamento tributário a ser-lhe

13 MCLURE JR., Charles E. *The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal*. Disponível em: <[http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac\\_web/mcintyre/text/mclure\\_appeal\\_short.pdf](http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac_web/mcintyre/text/mclure_appeal_short.pdf)>. Acesso em: 25 jan. 2010.

14 Ibidem.

15 UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury. Office of Tax Policy. *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*. Washington, 1996. Disponível em: <<http://www.treasury.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

dado no princípio da “neutralidade” (*neutrality*), que exige do sistema tributário parâmetros econômicos equitativos entre comércio por meios eletrônicos e o comércio convencional.

Posteriormente, em 1998, foi editado pelo Congresso e convertido em lei o *Internet Tax Freedom Act* (ITFA), estabelecendo uma moratória de três anos que impedia a tributação sobre o acesso à Internet, bem como a criação de tributos múltiplos ou discriminatórios sobre o comércio eletrônico. Os três anos inicialmente previstos foram prolongados por emendas e a moratória já dura mais de oito anos, estando atualmente prevista para terminar em novembro de 2007, por força de extensão feita pelo *Internet Tax Nondiscrimination Act*, assinado pelo Presidente George W. Bush em dezembro de 2004.

Uma das principais causas da moratória norte-americana está relacionada à ausência de um sistema tributário compatível com a principal característica do comércio eletrônico: a inexistência de fronteiras físicas no ciberespaço. Com a arrecadação tributária ocorrendo de forma descentralizada, se aproximadamente 7.500 jurisdições fossem aplicar seus próprios regimes tributários à Internet, o país iria vivenciar um verdadeiro caos normativo, pois as leis vigentes não oferecem uma idéia clara de como tratar o assunto<sup>16</sup>.

Note-se que nos Estados Unidos a sistemática da imposição tributária sobre a comercialização de mercadorias (através do *state sales and use tax*) trata operações locais e operações remotas de modo diferente. O imposto de vendas (*sales tax*) é devido sobre itens comercializados em determinado estado para uso dentro do mesmo estado, ao passo que o imposto de usos (*use tax*) deve ser recolhido quando tais bens forem armazenados, usados ou consumidos internamente, mas comprados fora do estado<sup>17</sup>. O *use tax* é assim um imposto complementar, compensador, cujo recolhimento geralmente recai sobre o adquirente dos produtos ou serviços, e por isso apresenta algumas dificuldades de caráter administrativo<sup>18</sup>.

16 REED, Lawrence W. In: THE MACKINAC CENTER FOR PUBLIC POLICY. *Internet Purchases: To Tax or Not to Tax, Here Are The Questions. Analysis of Arguments for and against Taxation of Internet Consumers and Recommendations to Keep the “Cyber-Economy” Growing*. Disponível em: <<http://www.mackinac.org/article.aspx?ID=2771>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

17 BRUCE, Donald; FOX, William; MURRAY, Matthew. To tax or not to tax? The case of electronic commerce. *Contemporary Economic Policy*. Vol. 21, n. 1. Jan 2003, p. 26. Disponível em: <<http://cep.oxfordjournals.org/cgi/content/abstract/21/1/25?etoc>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

18 Cf. TRELEASE, Nathaniel T.; STORUM, Lea Anne. The gathering storm: State sales and use taxation of electronic commerce. *Corporate Taxation*. May/June 2003, p. 16.

Fundamentalmente, aplica-se o princípio da destinação (*destination principle*): operações interestaduais são eximidas do imposto de vendas na origem, pois o tributo será recolhido no estado em que ocorrer o consumo, através de vendedores locais. Contudo, a situação complica no caso de vendas interestaduais para adquirentes finais domésticos, a exemplo das vendas através da Internet. Nestas, não há vendedores locais para recolherem o tributo na ponta da cadeia de consumo, vez que a operação se realiza envolvendo somente o fornecedor (que não recolhe o *sales tax*, haja vista tratar-se de venda para outro estado) e o comprador (que não paga o *use tax*, por adquirir o bem diretamente de outro estado, sem vendedores locais intermediários). Isso porque, no precedente *Quill Corp. V. North Dakota*, a Suprema Corte dos Estados Unidos decidiu que vendedores remotos não podem ser obrigados a recolher *use tax*, salvo se possuírem uma presença física no estado em que se situa o mercado consumidor<sup>19</sup>, estabelecendo o chamado *nexus*.

As conseqüências dessa diferença de tributação se agravam com a imensa difusão do comércio eletrônico, criando vantagens competitivas para os produtos adquiridos por meio da Internet em detrimento daqueles comercializados no varejo tradicional (lojas de rua, *shopping centers*, etc.). Forma-se, pois, um desequilíbrio no *level playing field*, deixando-se de gravar de igual maneira bens que servem para satisfazer as mesmas necessidades<sup>20</sup>.

Argumentando em prol de um tratamento tributário equitativo (com vistas a assegurar um adequado *level playing field*), bem como pensando nas repercussões financeiras da arrecadação de impostos sobre as vendas realizadas através da Internet, consolidou-se um verdadeiro *lobby* para impulsionar alterações legislativas nessa matéria. Porém, as propostas de tributação do comércio eletrônico, especialmente na modalidade direta, esbarram em várias dificuldades técnicas e políticas. Para ser obedecido o princípio da destinação, vendedores remotos (*remote vendors*) precisariam recolher antecipadamente o *use tax*, o que atualmente se mostra quase impossível, em face das inúmeras jurisdições tributárias existentes, as quais não trabalham com alíquotas uniformes. Além disso, a exigência de presença física do estabelecimento vendedor precisaria ser repensada, pois a Internet traz em seu bojo a concepção

19 MCLURE JR., Charles E. *The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal*. Disponível em: <[http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac\\_web/mcintyre/text/mclure\\_appeal\\_short.pdf](http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac_web/mcintyre/text/mclure_appeal_short.pdf)>. Acesso em: 21 jan. 2010.

20 Cf. CORABI, Giampaolo; MCLURE JR., Charles E. *La Tributación sobre el Comercio Electrónico: Objetivos Económicos, Restricciones Tecnológicas y Legislación Tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 2000. p. 28.

de presenças virtuais, que embora não corporificadas são imbuídas de características absolutamente análogas, ao menos sob o aspecto da finalidade econômica.

Em verdade, os conceitos tributários tradicionalmente utilizados pelo Direito norte-americano para a tributação de operações de circulação de bens foram desenvolvidos em uma era tecnológica diferente, e demandam adaptação em face da realidade trazida pela Internet, em atendimento ao princípio da neutralidade. Tais adequações, logicamente, devem levar em conta o mundo sem fronteiras do ciberespaço, e a necessidade de uma política tributária que não crie distorções mercadológicas em função da natureza dos bens objeto de circulação. Embora ainda não definidos os critérios com base nos quais essas mudanças se efetivarão, o *Internet Tax Freedom Act* e os trabalhos da Comissão de Comércio Eletrônico, por ele criada, possibilitaram a construção de um debate nacional equilibrado entorno das inúmeras problemáticas tributárias ligadas ao comércio eletrônico.

### 3.2 OCDE

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a partir de conferência ocorrida no ano de 1998, em Ottawa, sintetizou princípios fundamentais que deveriam guiar a solução dos problemas relacionados à tributação do comércio eletrônico. São eles: (i) neutralidade; (ii) eficiência; (iii) certeza e simplicidade; (iv) efetividade; (v) flexibilidade<sup>21</sup>.

O princípio da neutralidade (*neutrality*) reclama um tratamento equitativo entre o comércio eletrônico e o convencional, de modo que contribuintes em situação similar, realizando transações similares, se sujeitem a níveis similares de tributação (para as empresas, isso se traduz em um *level playing field* adequado). O princípio da eficiência (*efficiency*), a seu turno, impõe que despesas tributárias e de arrecadação sejam minimizadas ao máximo. Já a certeza e simplicidade (*certainty and simplicity*) exigem regras tributárias claras e simples de serem entendidas, de forma a que o contribuinte possa prever as conseqüências tributárias de uma transação econômica a ser por ele realizada. Por fim, o princípio da efetividade (*effectiveness*) compele a tributação a produzir a quantidade certa de tributo no momento certo, minimizando o potencial

21 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

de evasão fiscal, enquanto a flexibilidade (*flexibility*) requer dos sistemas tributários mobilidade e dinamismo para assegurar que eles caminhem *pari passu* com o desenvolvimento tecnológico e comercial.

Demais disso, defendeu-se em Ottawa a preservação dos princípios internacionais tributários existentes, ainda que sujeitos a certos ajustes, em virtude das circunstâncias específicas das transações comerciais levadas a cabo por meio da Internet (notadamente a ausência de presença física, desmaterialização dos bens comercializados e dos meios de pagamento)<sup>22</sup>, bem como se reafirmou a desnecessidade de criar figuras tributárias novas, que poderiam se revelar discriminatórias quanto a esses tipos de negócios<sup>23</sup>. Por outro lado, a OCDE também reconheceu a necessidade de se continuar monitorando como as receitas de impostos diretos vêm sendo afetadas pelas mudanças nos modelos de negócios resultantes das novas tecnologias de comunicação<sup>24</sup>.

### 3.3 UNIÃO EUROPÉIA

No âmbito da União Européia, reputa-se aplicável ao comércio eletrônico o Imposto sobre Valor Acrescentado – IVA, conforme se infere do art. 11º do Regulamento da Comunidade Européia (CE) n°. 1777, de 17 de Outubro de 2005.

Referido dispositivo normativo estabelece medidas de aplicação da Diretiva 77/388/CEE, relativa ao sistema comum de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), considerando “serviços”, para fins da incidência do mencionado tributo, dentre outras atividades: (a) o fornecimento de produtos digitalizados em geral, nomeadamente os programas informáticos e respectivas alterações e atualizações; (b) serviços de criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrônica, tais como um sítio ou uma página na Internet; (c) serviços gerados automaticamente por computador através da Internet ou de uma rede eletrônica, em resposta a dados específicos introduzidos pelo destinatário; (d) concessão, a título oneroso, do direito de colocar um bem ou um serviço à venda num sítio eletrônico que funciona como

22 LANARI, Flávia de Vasconcellos. *A Tributação do Comércio Eletrônico*. São Paulo: Del Rey, 2005, p. 156.

23 EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003, p. 72.

24 Estudo da OCDE sobre a compatibilidade dos tratados internacionais existentes com o comércio eletrônico desta que: “[...] is a need to continue to monitor how direct tax revenues are affected by changes to business models resulting from new communication technologies.”. In: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* Final Report, p. 72. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2010

mercado “em linha” (*on line*), em que os compradores potenciais fazem as suas ofertas através de um processo automatizado e em que as partes são prevenidas da realização de uma venda através de um correio eletrônico gerado automaticamente por computador; (e) pacotes de fornecimento de serviços de Internet (ISP) em que a componente telecomunicações constitui um elemento auxiliar e secundário (ou seja, pacotes que vão além do mero acesso à Internet e que compreendem outros elementos, tais como páginas de conteúdo que dão acesso a notícias e a informações meteorológicas ou turísticas; espaços de jogo; alojamento de sítios; acesso a debates em linha, etc.)<sup>25</sup>.

Nota-se que o caminho perfilhado pela União Européia também é no sentido de não criar novas espécies tributárias para regular os negócios eletrônicos, mas sim ajustar as legislações comunitárias existentes para englobar no conceito de serviços também aqueles desenvolvidos por meio da Internet.

No entanto, algumas questões complicam a implementação do IVA sobre o comércio eletrônico direto, especialmente a dificuldade de se recolher de consumidores e comerciantes não registrados um tributo baseado no princípio da destinação. Exigir que vendedores (ou prestadores de serviços) de conteúdo digital domiciliados em outras jurisdições recolham o imposto da nação em que o consumidor adquirente reside é bastante problemático<sup>26</sup>, e envolve a aplicação extraterritorial de leis comunitárias.

Por se mover unilateralmente no que tange à tributação do comércio eletrônico, sem esperar um consenso internacional, a União Européia chegou a ser bastante criticada. Afinal, se o comércio de conteúdos digitais deve ser tributado com base na destinação, uma substantiva cooperação internacional será necessária. Tanto assim que a diretiva 2000/31/CE estabelece que para assegurar um desenvolvimento do comércio eletrônico sem obstáculos, o quadro jurídico dos países membros deve ser claro, simples, previsível e coerente com as regras vigentes a nível internacional, de modo a não prejudicar

25 CONSELHO DA UNIÃO EUROPÉIA. *Regulamento (CE) n°. 1777/2005*. Jornal Oficial da União Européia. Disponível em: <[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/oj/2005/l\\_288/l\\_28820051029pt00010009.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/oj/2005/l_288/l_28820051029pt00010009.pdf)>. Acesso em: 21 jan. 2010.

26 Cf. MCLURE JR., Charles E. The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union. *International Tax and Public Finance*. Nov. 2003, p. 756. Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/1410209918546u63/>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

a competitividade da indústria europeia e não obstaculizar a inovação no setor<sup>27</sup>.

### 3.4 CANADÁ

Em 1998, as autoridades fiscais canadenses indicaram sua intenção de basear quaisquer novas regras para a tributação do comércio eletrônico em *standards* gerais, conforme propugnado pela OCDE. Nesse diapasão, cuidaram de aproximar as novas situações surgidas às regras já existentes, mediante a criação de normas específicas com a finalidade de clarificar as disposições do *Excise Tax Act*<sup>28</sup>, que prevê a incidência tributária do chamado *GST (Goods and Services Tax)* sobre operações de venda de bens, serviços e propriedades intangíveis no Canadá<sup>29</sup>, um dos países pioneiros no desenvolvimento do comércio eletrônico. Assim, para fins de arrecadação do referido imposto, *downloads* e transferências de produtos digitais foram considerados suprimentos de propriedade intangível (*supply of tangible personal property*), enquanto a hospedagem (*hosting*) de *web sites* e contratos de manutenção de *software* restaram classificados como serviços<sup>30</sup>.

De acordo com a legislação canadense, o vocábulo “propriedade” utilizado na regra de incidência do *GST* deve ser entendido como qualquer propriedade, seja ela real ou pessoal, móvel ou imóvel, tangível ou intangível, corpórea ou incorpórea, inclusive interesses de qualquer tipo e ações, exceto dinheiro. A amplitude do conceito, nessa medida, facilita a perfeita adequação da transferência de bens intangíveis na hipótese de incidência do *GST*, de maneira que atualmente os negócios eletrônicos já encontram plena ressonância na moldura jurídica daquele país.

A posição do Canadá, consubstanciada no relatório *Electronic Commerce and Canada's Tax Administration*, elaborado pela *Canada*

27 BRIGANTI, Giuseppe. *La Disciplina del Commercio Elettronico*: La direttiva 2000/31/CE e la sua attuazione in Italia. Disponível em: <<http://www.iusreporter.it/Testi/ecommercebook.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2010. Trad. livre. Original: “Per assicurare uno sviluppo senza ostacoli del commercio elettronico, il quadro giuridico deve essere chiaro e semplice, prevedibile e coerente con le regole vigenti a livello internazionale, in modo da non pregiudicare la competitività dell'industria europea e da non ostacolare l'innovazione nel settore”.

28 Disponível em: <<http://laws.justice.gc.ca/en/ShowFullDoc/cs/E-15///en>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

29 LIGTHART, Jenny e. *Consumption Taxation in a Digital World*: A Primer. Disponível em: <<http://www.ctf.ca/PDF/04ctjpdf/04ctj4-lighthart.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

30 Cf. CANADA CUSTOMS AND REVENUE AGENCY. *GST/HST and Electronic Commerce*. *GST/HST Technical Information Bulletin* – July 2002. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-090/b-090-e.pdf>>. Acesso em: 21 jan. 2010.

*Customs and Revenue Agency (CCRA)*, caminha no sentido de afirmar que, além de prejudicar o livre comércio, a elaboração de novos tributos teria o potencial de desmotivar empresas a realizarem negócios naquele país. Daí a recomendação de serem tributadas as transações comerciais existentes em consonância com a legislação em vigor, efetuando-se as devidas adequações, se necessárias<sup>31</sup>.

### 3.5 ALADI

Em setembro de 2002, a Secretaria Geral da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) divulgou estudo sobre a situação tributária do comércio eletrônico (*Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*), elaborado pelos consultores Norberto Campagnale e Juan Pablo McEwan, objetivando: (i) analisar os impactos da elisão tributária provocada pelo comércio eletrônico de bens digitalizados e identificar os mecanismos mais apropriados para evitá-la; (ii) analisar os impactos impositivos produzidos pelo desenvolvimento de atividades que geram grande quantidade de operações comerciais via eletrônica, com sujeitos residentes em um mesmo Estado ou entre sujeitos de diversos Estados; (iii) determinar as conseqüências sobre a arrecadação de impostos nacionais e locais derivadas de operações de comércio eletrônico<sup>32</sup>.

No que concerne aos impostos gerais sobre consumo, o relatório aponta reiteradamente para o dever de observância ao princípio da neutralidade. Sob esse viés, alterações legislativas deveriam se pautar no compromisso de evitar medidas prejudiciais ao crescimento do comércio eletrônico, além de prever precisamente a definição, o alcance e o tratamento das operações entendidas como venda de bens imateriais, serviços ou cessão de direitos.

O estudo demonstra que problemas relativos à tributação de bens digitais são comuns a todos os países membros da ALADI, e sugere o tratamento igualitário em relação a bens similares comercializados em suporte físico<sup>33</sup>. Porém, uma das dificuldades constatadas nas legislações

31 Cf. LANARI, Flávia de Vasconcellos. *A Tributação do Comércio Eletrônico*. São Paulo: Del Rey, 2005. p. 165-166.

32 ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN. Secretaría General. *Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*. Disponível em: <<http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/desarrollo.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

33 Diz o relatório: “[...]los países deben determinar si dicho bien digitalizado debería estar alcanzado por los tributos aduaneros y por el IVA de igual forma que si la entrega hubiera sido realizada en soporte físico, a efectos de no afectar el principio de neutralidad”. In: ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN.

dos países membros é a amplitude do conceito de mercadorias, tradicionalmente vinculado a uma ideia de materialidade. Mesmo no exemplo atípico da Argentina, onde se verifica que locações e prestações de serviços efetuadas no exterior são equiparadas a mercadorias para fins de incidência do IVA, observou-se que as disposições existentes apenas se aplicam a bens tangíveis, por não estarem regulamentados todos os elementos necessários à configuração do fato gerador (*hecho imponible*) pela administração tributária.

Demais disso, o relatório frisa que, haja vista ser o comércio eletrônico um tema complexo e com avanços imprevisíveis, uma adequada previsão legal evitaria confusões habitualmente comuns, na medida em que simplificaria a determinação do tributo devido para o contribuinte e facilitaria a correta aplicação do gravame pelas Administrações Tributárias. Sob essa ótica, deveria haver alterações legislativas para fins de se adequar os atuais sistemas tributários à realidade do comércio eletrônico, sem perder de mente a necessidade de atentar-se cuidadosamente para o tratamento fiscal e as distinções entre “entrega de bens”, “prestações de serviços” e “cessões de direitos”. Tudo para evitar brechas das quais possa derivar discriminação fiscal em virtude do meio de distribuição da utilidade comercializada (v.g. suporte físico *versus* bem digital), em desrespeito ao princípio da neutralidade<sup>34</sup>.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A problemática da tributação do comércio eletrônico é demasiadamente complexa para limitar-se aos sumários pontos levantados ao longo de nossa abordagem. Não procuramos esgotar em minúcias as discussões acerca do tratamento tributário das operações comerciais realizadas através da Internet. Ao revés, optamos por traçar visões panorâmicas de diferentes entendimentos firmados no âmbito internacional em torno do tema, visando a fomentar discussões vindouras sobre a dúvida que ainda persiste em relação a algumas modalidades de comércio eletrônico: tributar ou não tributar (*to tax or not to tax*)?

Uma nova realidade de trocas econômicas já se desenha neste início de século, marcada pela intangibilidade dos bens comercializados

e pela relativização do espaço geográfico como elemento determinante do nexo entre produção e consumo. A definição dos caminhos que a tributação deverá percorrer nesse cenário pressupõe passos velozes como os avanços tecnológicos, mas também juridicamente seguros, de modo a não criar distorções valorativas entre o comércio tradicional e aquele desenvolvido por meio da Internet.

#### 5 REFERÊNCIAS

ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN. Secretaría General. *Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*. Disponível em: <<http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/desarrollo.pdf>>.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicacional do Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

BRIGANTI, Giuseppe. *La Disciplina del Commercio Elettronico*: La direttiva 2000/31/CE e la sua attuazione in Italia. Disponível em: <<http://www.iusreporter.it/Testi/ecommercebook.pdf>>.

BRUCE, Donald; FOX, William; MURRAY, Matthew. To tax or not to tax? The case of electronic commerce. *Contemporary Economic Policy*. Vol. 21, n. 1. Jan 2003, p. 26. Disponível em: <<http://cep.oxfordjournals.org/cgi/content/abstract/21/1/25?etoc>>.

CANADA CUSTOMS AND REVENUE AGENCY. GST/HST and Electronic Commerce. *GST/HST Technical Information Bulletin – July 2002*. Disponível em: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/b-090/b-090-e.pdf>>.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPÉIA. *Regulamento (CE) n° 1777/2005*. Jornal Oficial da União Européia. Disponível em: <[http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/oj/2005/l\\_288/l\\_28820051029pt00010009.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/oj/2005/l_288/l_28820051029pt00010009.pdf)>.

CORABI, Giampaolo; MCLURE JR., Charles E. *La Tributación sobre el Comercio Electrónico*: Objetivos Económicos, Restricciones Tecnológicas y Legislación Tributaria. Buenos Aires: Depalma, 2000.

DÍAZ, Vicente Oscar. *El Comercio Electrónico y sus Efectos en las Relaciones Tributarias Internacionales – La Reformulación del Concepto de Establecimiento Permanente*. Buenos Aires: Macchi, 2001.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no Comércio Eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003.

Secretaría General. *Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*. Disponível em: <<http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/desarrollo.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

34 ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN. Secretaría General. *Estudio sobre la Situación Tributaria del Comercio Electrónico*. Disponível em: <<http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/desarrollo.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2010.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. *A Tributação do Comércio Eletrônico*. São Paulo: Del Rey, 2005.

LÉVY, Pierre. *O que é o Virtual?* Trad. Paulo Neves. São Paulo: ed. 34, 1996.

LESSIG, Lawrence. *The Future of Ideas: the fate of the commons in a connected world*. New York: Random House.

LIGTHART, Jenny e. *Consumption Taxation in a Digital World: A Primer*. Disponível em: <<http://www.ctf.ca/PDF/04ctjpdf/04ctj4-ligthart.pdf>>.

MCLURE JR., Charles E. The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union. *International Tax and Public Finance*. Nov. 2003, p. 756. Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/1410209918546u63/>>.

\_\_\_\_\_. *The Taxation of Electronic Commerce: Background and Proposal*. Disponível em: <[http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac\\_web/mcintyre/text/mclure\\_appeal\\_short.pdf](http://www.law.wayne.edu/Faculty/Fac_web/mcintyre/text/mclure_appeal_short.pdf)>.

MEZA, Rita Villanueva. *Aproximación al Comercio Electrónico y Política Fiscal Internacional de Imposición al Consumo en América*. Disponível em: <<http://www.ieid.org/congreso/ponencias/Villanueva%20Meza,%20Rita.pdf>>.

NUÑEZ, Adriana S. *Comercio Electrónico – Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos*. Buenos Aires: La Ley, 2001, p. 31.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>>.

\_\_\_\_\_. *The Economic and Social Impact of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/3/12/1944883.pdf>>.

\_\_\_\_\_. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* Final Report, p. 72. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/58/53/35869032.pdf>>.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, ZIVELTI, Fernando Aurélio e MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). *Tributação do Setor Comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

THE MACKINAC CENTER FOR PUBLIC POLICY. *Internet Purchases: To Tax or Not to Tax, Here Are The Questions*. Analysis of Arguments for and against Taxation of Internet Consumers and Recommendations to Keep the “Cyber-Economy” Growing. Disponível em: <<http://www.mackinac.org/article.aspx?ID=2771>>.

UNITED STATES OF AMERICA. Department of the Treasury. Office of Tax Policy. *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*. Washington, 1996. Disponível em: <<http://www.treasury.gov/offices/tax-policy/library/internet.pdf>>.

WORLD TRADE ORGANIZATION. *Special Studies 2: Electronic Commerce and the Role of the WTO*. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/res\\_e/booksp\\_e/special\\_study\\_2\\_e.pdf](http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/special_study_2_e.pdf)>.

