

# TENDÊNCIAS E DESAFIOS GLOBAIS PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Rogério Zanon da Silveira

Agente de Tributos Estaduais da Secretaria da Fazenda do ES

Arinélia Oliveira de Aguiar

Coordenadora da Faculdade de Ciências Contábeis de Guarapari

José Silvério Lemos

Agente de Tributos Estaduais da Secretaria da Fazenda do ES

Alunos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na

Faculdade de Ciências Humanas de Vitória

## RESUMO

Este artigo tem como objetivo abordar questões relativas à tributação do comércio eletrônico. Nele é analisado o importante papel a ser desempenhado pelos governos, neste momento em que este tipo de atividade está se consolidando, e o cuidado que deverão ter para que suas ações no campo da tributação não venham a prejudicar o desenvolvimento dessa nova e interessante forma de negócio, ou comprometer suas receitas tributárias. O artigo analisa as tendências de princípios que deverão nortear a tributação do comércio eletrônico e os principais desafios para sua implementação. Na conclusão, é discutida a necessidade de um amplo diálogo global entre as administrações tributárias para permitir uma harmonização entre todos.

## INTRODUÇÃO

Os negócios tradicionais de compras por encomenda continuam a ser economicamente mais significativos do que o comércio eletrônico puro. Embora ainda de pequena monta, o comércio eletrônico está na agenda da política global, principalmente no que tange em sua tributação. Necessário se faz indagar que razões levam tal fato a ocorrer.

Em 1999, o carro fez 100 anos. Claro que seus inventores sabiam intuitivamente haver um mercado vasto para este tipo de transporte, mas também que poucas pessoas tinham perícia necessária para conduzi-lo, não havia estradas, os serviços de reparos eram raríssimos, etc.

Podiam vislumbrar governos e empresários trabalhando em conjunto para construir essas infra-estruturas e que pessoas e empresas se adaptariam rapidamente a essa nova forma de transporte. Entretanto, jamais imaginaram que o carro originaria novos

padrões de vida, o desenvolvimento de empresas globais de fabricação de automóveis e a importância geopolítica do Oriente Médio.

Uma analogia pode ser feita com o que se passa hoje no comércio eletrônico. É claro que as indústrias ligadas à produção de equipamentos e programas relacionados com a Internet se desenvolverão. É também evidente que certas formas de comércio tradicional se transformarão ou mesmo desaparecerão.

Contudo, tal como aconteceu com o automóvel há cem anos, é ainda difícil predizer como o mundo interconectado e a tecnologia subjacente ao comércio eletrônico mudarão sua forma de atuar. Tudo o que se pode prever é, certamente, uma série de grandes mudanças.

Este desafio apresenta muitas facetas e existem muitas áreas onde será necessária uma ação de cooperação. Talvez a maior delas seja a tributação.

#### O IMPORTANTE PAPEL DAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Em 2000, o comércio eletrônico já responde por mais de 150 bilhões de dólares do comércio mundial. No mundo inteiro, há somente cerca de 100 milhões de usuários da rede. Os sistemas eletrônicos de pagamento estão ainda no início. As transações entre empresas e consumidores "on line" constituem exceções.

Para o governo, o grande desafio é criar um ambiente fiscal dentro do qual o comércio eletrônico possa florescer. É reconhecer essas transações diretas e indiretas e criar formas para tributar, fiscalizar e arrecadar de modo a não prejudicar o crescimento deste tipo de comércio e, ao mesmo tempo, cuidar para que essas ações não comprometam a arrecadação tributária.

Em busca desse equilíbrio, as autoridades tributárias se vêm ainda obrigadas a trabalhar em duas frentes: o comércio eletrônico entre empresas e o entre empresas e consumidor, conhecidos na linguagem informal respectivamente como B2B (Business to Business) e B2C (Business to Consumer).

Apesar do debate estar centrado nas

atividades entre empresa e consumidor, são as atividades entre empresas que são, e provavelmente continuarão a ser no futuro, a parte dominante do comércio eletrônico.

Excluindo-se as transações governamentais, aproximadamente 80% do comércio eletrônico é realizado entre empresas havendo, mesmo dentro do segmento empresarial, uma grande diversidade.

As empresas multinacionais, por exemplo, usaram as tecnologias da Internet para desenvolver redes globais entre suas subsidiárias. As pequenas e médias empresas estão rapidamente explorando as maneiras pelas quais a rede pode ser utilizada para assegurá-lhes o acesso a mercados internacionais. Empresas de serviços profissionais em áreas tão diferentes como a arquitetura e as finanças já a estão utilizando para desenvolver seus serviços e promovê-los junto a outras empresas.

Esses diferentes padrões deverão ser levados em conta para a concepção de sistemas tributários futuros. Claro que as necessidades e os problemas representados pelas transações de empresas com consumidores, não devem, necessariamente, ditar o tratamento a ser dispensado às transações entre empresas, assim como as dificuldades em se lidar com um número crescente de transações transfronteiriças, por parte das pequenas e médias empresas, não devem determinar as maneiras pelas quais as multinacionais devam ser objeto de tributação.

Em meio a esse contexto, tem havido muita especulação sobre como as autoridades tributárias deverão se comportar ou que modelos deverão adotar em relação à tributação do comércio eletrônico.

Num dos extremos, há a opinião segundo a qual se deveria permitir que o comércio eletrônico operasse num ambiente completamente livre de impostos. Claro que isso seria inconcebível, pois certamente levaria à incapacidade dos governos em atender às demandas por serviços públicos pela falta de arrecadação. No outro extremo, tem havido especulação quanto à introdução de novos impostos, especificamente para a tributação do comércio eletrônico. Esta visão também não

parece afortunada pelo risco de prejudicar o desenvolvimento do comércio eletrônico.

É inegável que o comércio eletrônico constitui uma evolução nova e interessante. Porém, é razoável afirmar que não se trata de uma forma de comércio tão diferente a ponto de exigir um novo sistema de tributação. Haverá, sim, a necessidade de se chegar a um consenso internacional quanto às formas de aplicar os arranjos internacionais existentes no comércio eletrônico.

Esse é o desafio que se coloca para os administradores tributários: adaptar a legislação, os procedimentos e as práticas existentes para superar quaisquer dificuldades que possam surgir como consequência dos novos meios de comunicação e de fornecimento de produtos.

### TENDÊNCIAS E DESAFIOS PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Em outubro de 1998, a Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico - OCDE, organismo internacional que assumiu a dianteira do debate mundial em torno da questão, emitiu um conjunto de condições gerais para reger a tributação do comércio eletrônico, elencadas em cooperação com vários países de fora da OCDE, com o Centro Inter-American de Administradores Tributários - CIAT, com a Associação de Administradores Tributários da Commonwealth - CATA, com a União Européia, e com a Organização Alfandegária Mundial e a comunidade empresarial.

Essas condições podem ser consideradas como a base dos princípios que deverão nortear a tributação do comércio eletrônico mundial. As principais conclusões dessas condições gerais são as seguintes:

- as tecnologias, que são a base do comércio eletrônico oferecem aos governos novas e significativas oportunidades para melhorar os serviços prestados aos contribuintes, as quais devem ser

buscadas pelas administrações tributárias;

- os princípios de tributação que orientam os governos em relação ao comércio convencional, devem também orientá-los em relação ao comércio eletrônico. Esses princípios são o da neutralidade, da eficiência, da certeza, da simplicidade, da eficácia, da justiça e da flexibilidade;
- esses princípios devem ser implementados para fins do comércio eletrônico através das regras tributárias existentes, embora com algumas adaptações;
- o comércio eletrônico não deve receber tratamento discriminatório ou especial;
- a aplicação desses princípios deve manter a soberania fiscal dos países, assegurar uma divisão justa dos impostos entre eles e evitar a bitributação e a não tributação involuntária; e
- o processo de reforço destes princípios deve envolver intensos esforços de cooperação e consultas com economias de fora da área da OCDE, com empresas e com grupos de contribuintes não empresariais.

As atuais estratégias de implementação dos sistemas tributários foram desenvolvidas em resposta ao ambiente do comércio convencional, mas o ambiente do comércio eletrônico é bem diferente. Na tentativa de se alcançar o objetivo de adotar conjuntamente estes princípios, pode-se identificar quatro principais áreas onde os desafios serão maiores:

#### 1 Os impostos sobre o consumo.

Sabemos que o conceito do local de fornecimento é importante nos sistemas de imposto sobre o consumo. Em sentido amplo, as regras baseadas no fornecimento se enquadram em duas categorias: aquelas que dependem da identificação de um

estabelecimento competente, em alguns casos o fornecedor e em outros o cliente; e aquelas que se baseiam no local de desempenho ou de gozo.

Na medida em que as ligações entre os locais da sede da empresa, do consumo do bem ou serviço e do fornecimento vão ficando mais complexos, as administrações tributárias se vêem obrigadas a encontrar respostas para esses desafios.

Aqui podemos concluir que será fundamental um consenso internacional sobre algumas questões, como, por exemplo, concordância de que as transações fronteiriças sejam passíveis de pagar imposto no país onde se realiza o consumo e tratar o fornecimento de produtos digitalizados (softwares) como serviços, para fins de imposto sobre o consumo.

## 2 A redefinição dos Tratados Tributários

Um elemento central na determinação dos direitos de tributação, nos tratados referentes à matéria, é o do estabelecimento permanente das empresas, empregado para determinar se há suficiente presença de uma empresa num país para justificar a tributação. Determinar se a operação de um estabelecimento num país se eleva até um volume que o torna permanente é basicamente uma questão de fato.

O Modelo de Convenção Tributária da OCDE, que é a base de quase todos os tratados bilaterais, fornece uma definição e algumas diretrizes: "Um estabelecimento permanente é um local de negócios fixo através do qual os negócios de uma empresa são realizados no todo ou em parte. Determinadas atividades são suficientes para colocar uma empresa dentro da jurisdição tributária de um país. Por exemplo, um estabelecimento permanente não inclui o uso de instalações exclusivamente para finalidades de armazenamento, exibição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa."

Desse conceito, surge uma questão importante: a existência de um web-site ou de um provedor numa jurisdição, criando um estabelecimento, dará a tal jurisdição o direito

de tributar as rendas atribuídas à empresa em questão? Os negociadores de tratados terão de examinar essas questões e, de modo mais geral, ver como os conceitos dos tratados podem ser aplicados a novas maneiras de fazer negócios.

Este é só um exemplo dos complexos problemas que a INTERNET criará na interpretação de princípios e conceitos já existentes para os negociadores de tratados tributários. A questão que já se coloca é se será possível a adaptação de conceitos existentes, tais como o do estabelecimento permanente e o de royalties para cobrir atividades realizadas através da INTERNET, ou as autoridades tributárias devem empreender uma revisão geral mais fundamental.

## 3 A composição dos Preços de Transferências

Há um princípio segundo o qual as transações entre empresas correlatas de uma multinacional devem ser tratadas como se fossem realizadas entre empresas independentes. Em princípio, o comércio eletrônico não oferece problemas novos para a composição de preços de transferência. Pode, entretanto, aumentar a complexidade de sua análise.

O desenvolvimento de Intranets privadas no âmbito de empresas multinacionais coloca pressão sobre a aplicação tradicional deste princípio, ao incentivar uma integração mais plena das operações multinacionais, especialmente em termos de prestação de serviços. Isto torna ainda mais difícil para as autoridades tributárias determinar o que uma dada transação realmente é, encontrando-a entre empresas independentes e sobre a qual saibam o suficiente para concluírem que ela pode ser considerada uma transação comparável àquela realizada entre empresas correlatas.

Em resumo, com o comércio eletrônico e o uso de Intranets privadas pode tornar-se difícil saber quem está fazendo o quê.

#### 4 A Administração Tributária

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 e de ter mecanismos suficientes para arrecadar o imposto devido.

No ambiente da Internet, uma empresa que se dedique ao comércio eletrônico só pode ser identificada por seu nome de domínio ([www.empresax.com](http://www.empresax.com)). No entanto, a correspondência entre o nome de domínio e o local onde a atividade é empreendida pode nem mesmo existir. A impossibilidade de identificação se torna muito problemática para as autoridades tributárias.

Sem a identificação precisa dos contribuintes, torna-se difícil aplicar os impostos, e, mesmo sendo possível sua identificação, será complicada sua localização física no mundo, dando margem a disputas jurisdicionais entre administrações tributárias, com todos os riscos concorrentes de bitributação.

As empresas responsáveis que se dedicam ao comércio eletrônico reconhecem que há razões comerciais sólidas para que elas trabalhem com os governos visando assegurar a identificação apropriada. Medidas tais como o registro dos nomes das empresas, de seus endereços postais, de seus números de telefone e de fac-símile em seus sites na INTERNET têm sido tomadas por empresas como uma maneira de fomentar a confiança dos consumidores no comércio eletrônico. Essas medidas também atenderão a alguns dos desafios com que se defrontam as autoridades tributárias na identificação dos contribuintes.

Além das questões de identificação dos contribuintes, outro desafio que se coloca para as administrações tributárias é o de coletar informações. No ambiente do comércio convencional, os contribuintes mantêm livros e registros, e prestam informações às autoridades tributárias para fundamentar a cobrança de impostos. Essas informações podem ser confrontadas com as de terceiros para se chegar

a indícios de evasão tributária.

No ambiente eletrônico, porém, os livros e registros eletrônicos podem ser mais facilmente armazenados em jurisdições estrangeiras, e o argumento do sigilo para proteger segredos comerciais pode também ser usado para dificultar o acesso das administrações tributárias a essas informações.

Também deve ser observada a dificuldade que as administrações tributárias terão com a arrecadação material de impostos no mundo virtual.

#### CONCLUSÃO

O comércio eletrônico é uma das mais importantes revoluções, em termos econômicos, da história da humanidade, trazendo significativas modificações na forma de se fazer negócios, com benefícios incontestáveis a consumidores, produtores e à economia em geral. Neste contexto de profundas modificações, os sistemas tributários terão de ser revistos e adaptados.

Os sistemas tributários, no curso da história, sempre interpretaram circunstâncias de natureza cultural, econômica e social. Eles não vivem autonomamente, independentemente dessas relações. Na medida em que essas relações são reconstituídas, temos, inevitavelmente, grandes mudanças no sistema tributário.

É mesmo possível que conceitos tão arraigados, como os de origem, de destino, de residência, de estabelecimentos, e outros, tenham de ser reconsiderados diante dessa revolução proporcionada pelo comércio eletrônico.

As autoridades tributárias têm um importante papel a desempenhar nesse processo de desenvolvimento do comércio eletrônico. Estão sob sua responsabilidade prover um ambiente fiscal dentro do qual o comércio eletrônico possa florescer sem no entanto comprometer a arrecadação tributária.

Por outro lado, os governos devem aproveitar as oportunidades oferecidas pelas novas tecnologias de comunicação para

melhorar os serviços que prestam aos contribuintes, reduzir o custo do cumprimento das regras tributárias e utilizar de maneira mais efetiva os recursos alocados à arrecadação de impostos.

Haverá, sem dúvida, a necessidade de um grande diálogo global entre as autoridades tributárias para que se firmem regras de consenso, de forma a permitir uma harmonização entre todos, uma justa repartição da receita tributária entre os países, e, nos regimes federativos, entre os entes subnacionais.

## BIBLIOGRÁFIA

ALBERTIN, Alberto L. Comércio Eletrônico: Benefícios e aspectos de sua utilização, *Revista de Administração de Empresas*, v. 38, n.1, p. 52-63, jan./mar., 1998.

ANDRADE, Maria Isabel de Toledo. Reforma Tributária: Como Tributar o Comércio Eletrônico? A (Pouca) Experiência Internacional, Informe-se nº 14 – maio de 2000.

BEALE, Jeremy. Digital Audio-Visual Finds New Markets, *The OECD Observer*, No. 204. p.18-21, fev./mar., 1997.

BEIJA, Osvaldo Bispo. *Tópicos Específicos do ICMS Referentes ao Comércio Eletrônico*. Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. ESAF. 13 de junho de 2000. Brasília/DF.

BUYDENS, Stéphane. *Avanços e Tendências do Comércio Eletrônico em Matéria de Fiscalização*. Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação. ESAF. 13 de junho de 2000. Brasília/DF.

CASTILHO, Carlos. Agora, o e-commerce. *Empreendedor*. Ano 6. N º 67. Maio de 2000.

GONÇALVES, Lúcia. Ameaça do e-commerce não assusta revendas. *A Gazeta*. 15 de agosto de 2000. Vitória – ES.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO. ESAF. 13 de junho de 2000. Brasília/DF. Notas Taquigráficas.