

Secretaria de Estado da Fazenda
Subsecretaria de Estado da Receita
Coordenação de Informática e Dados Econômico-Fiscais

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

Rogério Zanon da Silveira

Colaboração:

Fábio Martins Barreto

Leonardo Bustamante de Oliveira

Ricardo Tabosa de Araújo

Vitória, ES
Setembro de 2000



Sumário

- Apresentação, 3
1. Introdução, 4
 2. O Papel das Autoridades Tributárias, 6
 3. Princípios que deverão reger o Comércio Eletrônico, 9
 4. Desafios para Implementação destes Princípios, 11
 5. A Visão Americana, 15
 6. Implicações no Principal Imposto do Brasil: o ICMS, 17
 7. Conclusão, 19
 8. Bibliografia, 21

Apresentação

A iniciativa de realizar este trabalho surgiu ao participar do Seminário Internacional sobre Comércio Eletrônico e Tributação, realizado pela ESAF, em Brasília, em junho deste ano, juntamente com outros colegas designados pela Secretaria da Fazenda.

O trabalho procura abordar as principais questões que estão à tona nos debates sobre a tributação do comércio eletrônico e suas implicações dentro dos modelos tributários atuais.

O objetivo é propiciar um nivelamento básico de conhecimentos sobre o tema e abrir caminhos para estudos mais completos e detalhados.

Está dirigido principalmente aos profissionais das áreas de tributação e fiscalização, que poderão ter uma idéia desta grande revolução proporcionada pelo comércio eletrônico que já nos próximos anos estará transformando profundamente nossa forma de pensar e agir dentro da administração tributária.

Críticas, sugestões e materiais que possam enriquecer e aprimorar o trabalho serão bem recebidos.

Rogério Zanon da Silveira

Agente de Tributos Estaduais - SEFA – ES

rsilveira@sefa.es.gov.br

1. Introdução

Os negócios tradicionais de compras por encomenda continuam a ser mais economicamente significativos do que o comércio eletrônico puro. Mesmo ainda tão pequeno, o comércio eletrônico está na agenda da política global, principalmente no que tange a sua tributação. Por quê?

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

Podiam vislumbrar que governos e empresários trabalhariam em conjunto para construir essas infraestruturas 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 geo-política do Oriente Médio.

Uma analogia pode ser feita com o que se passa hoje com o 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 prever como é que o mundo interconectado e a tecnologia que está subjacente ao comércio eletrônico mudará as atuais formas de trabalhar e atuar. Tudo o que se pode prever é que certamente haverá uma grande mudança.

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

2. O Papel das Autoridades Tributárias

Em 2000, a eletrônica 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 ainda estão 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 forma a não prejudicar o crescimento deste tipo de comércio, ao mesmo tempo em que devem cuidar para que essas ações não comprometam a arrecadação tributária.

Em busca desse equilíbrio, as autoridades tributárias se vêem ainda obrigadas a trabalhar em duas frentes diferentes, que são as duas formas de comércio eletrônico: a de empresa para empresa e a de empresa para consumidor.

Apesar do debate estar centrado nas atividades entre empresa e consumidor, são as atividades de empresa para empresa 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 de empresa para empresa e mesmo dentro do segmento empresarial há 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 INTERNET pode ser utilizada para assegurar-lhes o acesso a

mercados internacionais. Empresas de serviços profissionais em áreas tão diferentes como a arquitetura e as finanças já estão utilizando a INTERNET para desenvolver seus serviços e promovê-lo 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 colocados pelas transações de empresas para consumidores não devem necessariamente ditar o tratamento a ser dispensado às transações de empresa para empresa, assim como as dificuldades em lidar-se 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 as demandas por serviços públicos por falta de arrecadação.

No outro extremo, tem havido especulação quanto à introdução de novos impostos, especificamente para a tributação do comércio eletrônico, como, por exemplo, um imposto sobre o BIT. Esta visão também não parece afortunada pelo risco de prejudicar seu desenvolvimento, e também pelo risco de fazer com que a tecnologia seja levada pelo sistema de tributação.

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 a como aplicar os arranjos internos e internacionais existentes no comércio eletrônico.

Esse é o desafio que se coloca para os administradores tributários. O desafio de 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.

3. Princípios que deverão reger o Comércio Eletrônico

Uma iniciativa de se promover um grande debate global sobre a questão foi dada pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, que lançou uma parceria de diálogo com economias da América Latina, da Ásia e com os Estados recentemente independentes da antiga União Soviética, além de organizações tributárias regionais e a comunidade empresarial.

Os trabalhos estão em andamento e a iniciativa é louvável, pois embora sejam os governos os tomadores de decisões em última instância, as empresas podem desempenhar um papel chave assegurando que os governos entendam o ambiente comercial e tecnológico no qual devem operar as regras tributárias, trazendo para o debate todos os conhecimentos e experiências em matéria comercial e tecnológica.

Em outubro de 1998, a Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico - OCDE, assumindo a dianteira do debate mundial sobre a questão, emitiu um conjunto de regras gerais que deferiam reger a tributação do comércio eletrônico, elencadas em cooperação com vários países de fora da OCDE, com o Centro Inter-Americano 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 significativas novas oportunidades para melhorar os serviços

prestados aos contribuintes e essas oportunidades devem ser buscadas pelas administrações tributárias;

- os princípios de tributação que orientam os governos com relação ao comércio convencional devem orientar os governos em relação ao comércio eletrônico. Esses princípios são o da neutralidade, o da eficiência, o da certeza e da simplicidade, o da eficácia e o da justiça, e o 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 destes princípios deve manter a soberania fiscal dos países, assegurar uma divisão justa dos impostos entre os países e evitar a bitributação e a não tributação involuntária; e

- o processo de reforço destes princípios deve envolver intensas cooperação e consultas com economias de fora da área da OCDE, com empresas e com grupos de contribuintes não empresariais.

A aplicação internacional desses princípios ao comércio eletrônico ajudará a manter a soberania fiscal dos países, permitirá uma justa divisão da base tributária do comércio eletrônico entre os países e minimizará os riscos de bitributação ou de não tributação.

4. Desafios para Implementação destes princípios

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:

- 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, a base para as regras baseadas no fornecimento se enquadram em duas categorias: aquelas que dependem da identificação de um estabelecimento competente, em uns casos o fornecedor em outros o cliente; e aquelas que se baseiam no local de desempenho ou de gozo.

Na medida que as ligações entre o local da sede da empresa, do consumo do bem ou serviço e do fornecimento vão ficando mais complexas, as administrações tributárias se vêem obrigadas a encontrar respostas a esses desafios.

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

- A redefinição dos Tratados Tributários

Um elemento central na determinação dos direitos de tributação nos tratados tributários é o do estabelecimento permanente das empresas,

empregado para estabelecer se há suficiente presença de uma empresa num país para justificar a tributação. A determinação de se a operação de um estabelecimento num país se eleva até um volume que a torna um estabelecimento 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 website 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 devem as autoridades tributárias empreender uma revisão geral mais fundamental.

- 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 do que já o é atualmente para as autoridades tributárias determinar o que uma dada transação realmente é, e encontrar uma transação entre empresas independentes sobre a qual se saiba o suficiente para concluir-se 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.

- 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). No entanto, a correspondência entre o nome de domínio e o local onde a atividade é empreendida pode nem mesmo existir. A falta da possibilidade 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 para assegurar a identificação apropriada.

Medidas 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 promovidos 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 informações 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 observado a dificuldade que as administrações tributárias terão com a arrecadação material de impostos no mundo virtual.

5. A Visão Americana

Os Estados Unidos estimam em 140 bilhões de dólares o total de suas vendas pela INTERNET a consumidores finais já no ano de 2003. As vendas de empresa para empresa estão estimadas em 1,5 trilhão de dólares. O impacto estimado na receita tributária é da ordem de 21 bilhões de dólares.

Em 2006, estima-se que metade de sua força de trabalho esteja empregada por empresas que produzem tecnologia da informações ou são usuárias intensivas das mesmas.

Nos Estados Unidos, a Lei sobre a Liberdade Fiscal da INTERNET, de outubro de 1998, proibiu novos impostos sobre o acesso à INTERNET que expira em outubro de 2001. O Congresso Americano também livrou de tributação as transações feitas pela INTERNET até 2006. A tentativa de livrar o comércio eletrônico da tributação, pelo menos por enquanto, é uma tendência, que pode ser explicada por algumas opiniões de setores importantes.

Na visão do Setor Industrial, a INTERNET é um setor novo e frágil, que não deve ser destruído pela tributação. Na opinião do Congresso, ela é uma porção grande, integrante da economia americana, que não deve ser colocada em risco. Para os administradores tributários estaduais, porém, a Internet não deveria receber tratamento tributário preferencial, pois isso colocaria em risco a base tributária dos estados e também destruiria um grande número de empresas tradicionais, arruinando um seguimento diferente da economia.

Neste momento, o Senado do estado da Califórnia, está analisando um projeto de lei que prevê a exigência de um imposto adicional sobre as vendas realizadas pela INTERNET.

O projeto de lei é voltado para empresas da Califórnia que mantêm uma presença online mas não debitam taxas sobre as vendas realizadas via

INTERNET e pretende esclarecer que o processo de pedidos feitos de forma eletrônica – seja via fax, telefone, Internet entre outras – não livra o varejista da cobrança de impostos sobre as vendas.

Uma tentativa de implementação desse tipo de imposto em todo o País, no entanto, pode encontrar dificuldade na diversidade de taxas existentes em cada estado e, ainda, na variação das taxas conforme o produto. Seu controle, além de um custo muito elevado, seria muito difícil.

A verdade é que também por lá ainda não um consenso sobre a melhor forma de lidar com a questão. Há no entanto um reconhecimento de todos os setores envolvidos de que a questão é crítica para a sobrevivência do imposto sobre as vendas.

6. Implicações no Principal Imposto do Brasil: o ICMS

O fechamento de contratos no comércio eletrônico no Brasil vem crescendo a passos largos. Segundo levantamento da empresa de consultoria Edge Group, as empresas que se dedicam ao comércio eletrônico via Internet faturaram 200 milhões de dólares no Brasil em 1999. Dentro de três anos estima-se que esse movimento atinja algo em torno de 4 bilhões de dólares.

No que diz respeito aos bens digitalizados (softwares, MP3), tributaristas e doutrinadores, como o advogado e professor Ivan Campos, da Fundação Getúlio Vargas, acham difícil adaptar o que existe em impostos no Brasil para esse novo meio. Para adquirir esse tipo de bem, o comprador entra em contato com o fornecedor, faz o download do programa por computador, ficando impossível à Receita Federal saber que a operação existiu. Pagar o imposto passa a ser um ato voluntário do contribuinte.

No Brasil, o principal imposto estadual é o ICMS – Imposto Sobre circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicações, Transportes e Energia Elétrica. Sua arrecadação é feita de forma mista, ficando uma parte na origem e outra no destino, efetuada em grande parte por intermediários. Em muitos casos, o comércio eletrônico eliminará esses intermediários, fazendo com que o produtor e o consumidor final operem diretamente.

Essa questão provocará uma distorção muito séria na repartição da receita tributária. Na medida que se diminuem os intermediários nas operações de comércio, o ICMS passa a ser recolhido apenas ao estado do local do estabelecimento de origem da mercadoria.

Uma solução para essa situação seria a adoção do princípio do destino para o ICMS, o que dependeria de um grande e difícil acordo entre estados consumidores e produtores. Hoje quando uma empresa de São Paulo vende uma mercadoria para um contribuinte do Espírito Santo, de uma alíquota de 17%, São Paulo fica com 12% e o Espírito Santo com os outros 5%. No

comércio pela INTERNET isso não ocorre, o imposto é recolhido apenas ao estado que vende a mercadoria.

Daí também surge um outro problema igualmente complicado, que é a arrecadação de tributos em pequenas quantias e sobre um número muito grande de contribuintes (os consumidores finais), proporcionando um custo elevadíssimo para a operacionalização da arrecadação.

Podemos deduzir, que a despeito do Brasil ainda não estar fazendo parte na frente das discussões mundiais sobre o problema, haverá a necessidade de um grande debate interno envolvendo União, Estados e Municípios, em torno do já retalhado Sistema Tributário Nacional.

7. Conclusão

O comércio eletrônico é uma das mais imponentes revoluções em termos econômicos da história da humanidade, trazendo enormes e interessantes 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.

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

As autoridades tributárias tem um importante papel a desempenhar nesse processo de desenvolvimento do comércio eletrônico. Está 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 comunicações para melhorar os serviços que prestam aos contribuintes, para reduzir o custo do cumprimento das regras tributárias e para 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, permitindo uma justa repartição da receita tributária entre os países.

No caso do Brasil, esse diálogo é urgente. Os estados consumidores de produtos fabricados nos estados mais industrializados já estão tendo uma perda ainda pequena mas crescente da arrecadação de ICMS em decorrência das operações realizadas na rede.

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 ou em que novas relações são introduzidas, os sistemas tributários precisam ser revistos e adaptados para fazerem frente a essas novas realidades. Este é o grande papel das administrações fazendárias nesse momento.

8. Bibliografia

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, feb/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° 67. Maio de 2000.

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

PRONACON. Revista Pró Consumidor. PRONACON. No. 18, julho de 2000.

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