

ALADI/SEC/Estudo 150/Rev. 2
25 de julho de 2003

ESTUDO SOBRE A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Apresentação

A Secretaria-Geral da ALADI apresenta o “Estudo sobre a situação tributária do comércio eletrônico”, preparado com a colaboração dos consultores argentinos Norberto Pablo Campagnale e Juan Pablo McEwan, de acordo com o previsto no Programa de Atividades da Associação para o ano 2002 (Atividade V-34).

Os objetivos deste Estudo sobre a Situação Tributária do comércio eletrônico são os seguintes:

- Estudar e analisar o impacto da evasão tributária gerada pelo comércio eletrônico de bens digitalizados que não leva em conta os procedimentos e sistemas de controle aduaneiro dos diversos países sobre os sistemas tributários, bem como identificar os mecanismos mais apropriados para evitá-lo.
- Analisar o impacto tributário devido ao desenvolvimento de atividades e empresas geradoras de grande quantidade de operações comerciais via eletrônica, com residentes de um mesmo Estado, bem como aquelas operações eletrônicas realizadas por sujeitos de diversos Estados e que não residem nos mesmos.
- Determinar as conseqüências sobre a arrecadação dos impostos nacionais e locais (provinciais, estaduais, etc.), derivadas de operações de comércio eletrônico dentro de um país.

O propósito desta Secretaria-Geral é que as recomendações aqui contidas sirvam de apoio aos governos dos Países Membros da Associação para enfrentar os desafios que o comércio eletrônico impõe à tributação, tanto no que diz respeito ao desenho dos seus sistemas fiscais como das ações que poderiam ser adotadas para uma correta fiscalização da renda ou transação.

ÍNDICE

	Página
Resumo e conclusões	5
I. Introdução	10
II. Os critérios internacionais tributáveis e os diferentes sistemas tributários dos Países Membros	13
II.1. Potestade tributária – Critérios de vinculação no imposto de renda	13
II.2. O conceito de residência ou domicílio	15
II.3. O conceito de estabelecimento permanente	16
II.4. Mecanismos bilaterais – Convênios para evitar a dupla tributação internacional	17
II.5. Beneficiários do exterior – Qualificação da renda	20
II.6. Impostos indiretos – Poderes jurisdicionais	21
III. Arrecadação tributária nos Países Membros da ALADI	21
III.1. Impostos gerais ao consumo	23
III.2. Imposto de renda	25
IV. Perspectivas de crescimento do comércio eletrônico	26
IV.1. O comércio eletrônico no mundo	26
IV.2. O comércio eletrônico na América Latina	28
V. O impacto da globalização nos sistemas tributários	34
VI. Principais inconvenientes produzidos pelas transações eletrônicas nos tributos	36
VI.1. Impostos gerais ao consumo	36
VI.2. Imposto de renda	41
VI.3. Impostos aduaneiros	45
VII. Soluções e recomendações propostas	47
VII.1. Impostos gerais ao consumo	47
VII.2. Imposto de renda	53
VII.3. Impostos e direitos aduaneiros	71
Anexo - Panorama internacional	75
I. Avanços em organismos internacionais.....	76
II. As políticas dos organismos internacionais sobre a tributação ao consumo	81
III. As políticas dos organismos internacionais sobre o imposto de renda	88
Bibliografia	90

Resumo e conclusões

O fenômeno da globalização das economias, acentuado pelos avanços no campo tecnológico e das comunicações, facilitou aos agentes econômicos a realização de operações eletrônicas, eliminando fronteiras geográficas ou nacionais na procura de novos mercados.

Isto originou diversos problemas à tributação, visto que os princípios, critérios e delineamentos atualmente em vigor foram pensados para transações do comércio tradicional. Portanto, é preciso uma solução totalmente objetiva que possibilite a solução dos inconvenientes detectados, sem a influência de interesses de arrecadação dos diferentes países.

As conseqüências derivadas da Internet no âmbito dos tributos são, em termos gerais, por um lado a perda de capacidade do fisco de aplicar o sistema tributário tal como hoje se apresenta, e por outro, a maior competência entre os Estados em tratar de aplicar tributo às bases tributáveis derivadas do comércio eletrônico.

Como exemplo, podemos mencionar a posição adotada pelos principais países exportadores com relação à caracterização das rendas obtidas nas operações comerciais eletrônicas, ao considerar como prestação de serviço ou compra e venda internacional a transmissão de bens digitalizados, ocasionando que a operação não gere tributo no país de origem.

Se levarmos em consideração que a arrecadação tributária dos Países Membros da ALADI está composta, principalmente, de impostos gerais ao consumo do tipo valor agregado e que as transações eletrônicas provocam uma redução dos agentes que entram no processo de comercialização de um bem e seu correspondente acréscimo econômico, os principais ingressos fiscais serão muito afetados.

Pelo acima exposto, e considerando que as projeções de crescimento do comércio eletrônico para a região prevêm uma média de crescimento anual de aproximadamente 850%, consideramos necessário que os Países Membros da ALADI adaptem suas legislações internas, adotando esta nova modalidade de realizar negócios e que, por sua vez, facilitem os ajustes pertinentes aos convênios que forem subscritos com outros países para evitar a dupla tributação internacional.

Com o intuito de pôr em prática esses ajustes e considerando que o comércio eletrônico está em permanente e acelerada etapa de evolução, sugerimos que as reformas a serem introduzidas nas diversas legislações sejam suficientemente claras e precisas para satisfazer o princípio da segurança jurídica, que seja levado em conta o princípio de neutralidade e que essas normas sejam permanentemente revistas, a fim de se adaptarem a novas práticas empresariais e comerciais.

Foram analisadas neste estudo as implicações do comércio eletrônico na tributação de impostos mais importantes, em função de sua participação no total de ingressos tributários dos Países Membros da ALADI. Esses gravames são os que oneram os consumos gerais, tipo valor agregado, e receitas líquidas. Analisou-se também a incidência das operações eletrônicas nos direitos e tarifas aduaneiros.

Os problemas e inconvenientes identificados em cada um dos tributos mencionados, os comentários e observações pertinentes, bem como as recomendações propostas são ilustradas nos quadros a seguir:

Quadro N° 1

Impostos gerais ao consumo		
Problema	Observações/Comentários	Recomendações
Princípio de neutralidade	Este princípio procura não impedir o desenvolvimento do comércio eletrônico com a criação de novos impostos ou aplicando um tratamento mais oneroso às operações que forem feitas por esta via.	Introduzir novas medidas às legislações locais respeitando o princípio de neutralidade, com o compromisso de evitar a adoção de medidas que prejudiquem o crescimento do comércio eletrônico.
Importação de serviços	Os Países Membros da ALADI, que não taxam os serviços prestados no exterior e aproveitados ou consumidos economicamente no país são: Bolívia, Colômbia, Cuba, Equador, Paraguai e Uruguai. O auge e crescimento do comércio eletrônico facilita a possibilidade de contratar serviços no exterior, afetando portanto a base tributável do imposto.	Modificar as normas legais do tributo a fim de utilizar este tipo de operações tão comuns dentro do comércio eletrônico. Para tanto, deve se estabelecer, como critério simplificado para a determinação do lugar de utilização ou aproveitamento da prestação, o domicílio do destinatário do serviço. Deve complementar-se com a adaptação das legislações locais, determinando o conceito de domicílio.
Bens digitalizados	Deve ser adotada uma posição no sentido de considerá-los bens materiais ou intangíveis, ou prestação de serviços. Este problema pode aumentar diante de cotas diferenciais para bens e serviços. A posição adotada deve levar em consideração o princípio de neutralidade.	As legislações tributárias locais devem prever com clareza a definição, alcance e tratamento das prestações consideradas serviços e, por outro lado, aquelas que devem ser entendidas como cessão de direito, marcando a diferença entre cessão de direito de uso e cessão de exploração.
Localização das operações	Os sujeitos que transmitirem bens digitalizados através da Internet podem selecionar o lugar que mais lhes convier para a prestação.	Estabelecer como critério o domicílio legal do prestador como lugar de prestação do serviço.
Individualização do Prestador	É complicado determinar quem participa de uma transação, o país de residência e a jurisdição onde se realizam as operações. É muito importante definir "onde se considera prestado o serviço" e "onde é consumido".	Neste caso a posição mais correta é a de onerar as operações em função do domicílio legal do titular do cartão de crédito ou da conta bancária com que paga o serviço ou "royalties". Seria conveniente que isto fosse complementado com regimes de retenção de imposto sobre as entidades financeiras.

Conceito de estabelecimento permanente	Deverá indicar-se quando se origina um estabelecimento permanente.	Poderia supor-se que um “Web site” poderia ser considerado, nas diversas legislações dos Países Membros, como um sujeito passivo do Imposto ao Valor Agregado, adaptando a definição ao Imposto ao Lucro.
--	--	---

Quadro N° 2

Imposto de renda		
Problema	Observações/Comentários	Recomendações
Identificação dos sujeitos que entram na transação	O inconveniente seria determinar o sujeito que obtém lucros com operações realizadas por meio de um “Web site” e onde se localiza fisicamente.	Existem dois critérios aplicáveis: 1) localização do servidor que contém o “Web site”: esta posição poderia ser válida naqueles supostos onde a operação/prestação é feita por meio de software totalmente automatizado, sem intervenção humana direta. 2) Domicílio do prestador: entendemos que este critério seria o mais conveniente para uma simplificação tributária.
Lugar onde se origina o fato imponible	A fim de estabelecer a jurisdição fiscal com competência para gravar as rendas obtidos.	
Administração tributária com poderes de controle sobre as operações realizadas e as rendas obtidas	O deslocamento dos sistemas informáticos e as dificuldades para identificar os participantes de uma operação dificultam os controles dos organismos fiscais. Por outro lado, diminuem os intermediários que fornecem informações ao fisco e/ou adiantam o imposto (agentes de retenção, percepção e informação) As operações de comércio eletrônico diminuem as possibilidades de provas.	Se levarmos em conta que o comércio eletrônico de maior importância atual e perspectiva de crescimento é o denominado B2B, os fiscos deveriam analisar a possibilidade de estabelecer como agentes de retenção e informação as entidades intermediárias que intervêm no pagamento. A existência de normas legais que regulem a validade jurídica dos instrumentos eletrônicos e a assinatura digital devem colocar-se em andamento quanto antes. É necessária a regulamentação do faturamento eletrônico, devendo ser desenhado de maneira tal que o fisco tenha acesso às informações das faturas eletrônicas emitidas em sua jurisdição.

<p>Qualificação dos diferentes tipos de renda</p>	<p>É preciso estabelecer quando se trata de uma prestação de serviços e quando de um pagamento de cânonos e "royalties".</p>	<p>Embora os bens (físicos e digitalizados), supostamente, tenham o mesmo caráter como produto comercial, para os efeitos legais evidenciam uma natureza jurídica diferente, justificando um tratamento diferente com conseqüências tributárias homogêneas.</p> <p>A transferência de produtos digitalizados deve caracterizar-se como prestação de serviços ou cessão de direitos, conforme a natureza jurídica da operação. É conveniente que os Países Membros da ALADI façam as modificações legais necessárias no imposto de renda, considerando assim o caráter deste tipo de renda, estabelecendo uma retenção na fonte específica quando quem obtiver o ingresso for residente no exterior.</p> <p>As mudanças legislativas devem estar acompanhadas da renegociação de modificações dos convênios para evitar a dupla tributação internacional que tenham sido subscritos com outros países.</p>
<p>Conceito de estabelecimento permanente</p>	<p>Deverá estabelecer-se o momento em que se configura estabelecimento permanente pois este marca a clara diferença entre desenvolver uma atividade "com" um país e realizá-la "nesse país".</p>	<p>Um servidor que hospeda um "Web site" poderia considerar-se como um estabelecimento permanente e onerar a renda no país da fonte.</p> <p>Seria atinado adotar presunções legais através das quais, nos casos em que os servidores forem estabelecidos em paraísos fiscais, a renda seja considerada como obtida por residentes do país onde reside o sujeito que recebe o bem digitalizado.</p>
<p>Determinação dos preços de transferência</p>	<p>O fisco tem menos possibilidades de detectar operações realizadas entre empresas vinculadas. Torna-se mais difícil a obtenção de operações comparáveis.</p>	<p>O comércio eletrônico dificulta a aplicação das metodologias de preços de transferências por ser difícil estabelecer a comparação das transações e realizar o estudo funcional identificando, avaliando e determinando a localização dos intangíveis; avaliar a contribuição e localização dos negócios integrados.</p>

		As legislações deveriam considerar a possibilidade de concluir acordos prévios de preços e adotar normas de “safe harbour” dentro de parâmetros razoáveis.
--	--	--

Quadro N° 3

Impostos e direitos aduaneiros		
Problema	Observações/Comentários	Recomendações
Bens digitalizados	Devem estar sujeitos aos impostos e direitos aduaneiros que se aplicam aos bens tangíveis equivalentes? É preciso analisar a definição de mercadorias.	Internacionalmente, deveria se chegar a uma legislação uniforme para as operações de comércio eletrônico direto (“on line”) que estabeleça como qualificar estas transações, tanto para as importações como para as exportações. Deve levar-se em conta que qualquer modificação nas disposições aduaneiras deverá ser feita levando em conta compromissos e acordos internacionais em vigor, aos quais os Países Membros da ALADI tenham aderido.
Controle físico	Desaparecem os controles típicos realizados na alfândega e, dependendo da posição adotada no caso anterior, deveriam aplicar-se outros tipos de controle.	
Importação e exportação	Quando realizadas operações de comércio eletrônico direto (“on line”), desaparece o conceito de importação e exportação, pois os bens digitalizados passam por uma alfândega virtual.	

I. Introdução

O constante progresso tecnológico do século XX criou, sem dúvida, uma infinidade de desafios não apenas na área do Direito, em geral, mas também na da tributação. A velocidade e o avanço das comunicações mundiais originaram novas formas de comercialização de produtos, resultando em uma maior aproximação dos países do mundo e em uma conexão econômica impensável décadas atrás. Graças a estes fenômenos hoje estamos envolvidos na chamada globalização econômica mundial.

O comércio eletrônico tende a ser uma das bases da nova economia do mundo, surgindo como um novo canal de distribuição, criando novos negócios, adaptando negócios já existentes e, principalmente, facilitando o acesso a qualquer mercado do mundo.

A Internet está provocando mudanças profundas na cultura do consumidor, bem como nos âmbitos técnicos e organizacionais das empresas. Os contínuos progressos tecnológicos e as respectivas variáveis abriram infinitas possibilidades para os mercados do mundo.

O permanente avanço na tecnologia das comunicações e a migração da Internet, desde “Web sites” com conteúdo acadêmico, como universidades e setores governamentais, até “Web sites” com conteúdo comercial, desencadeou uma rápida proliferação do comércio eletrônico.

Os baixos custos de início de uma atividade econômica através da rede e o extraordinário mercado potencial que a mesma oferece, são atrativos para as grandes empresas e também para aquelas de menor tamanho que, de outro modo, não teriam acesso a operações comerciais internacionais.

Um dos fatores que geram a mencionada redução dos custos seria, por exemplo, a menor necessidade de intermediários nas etapas de um negócio feito pela Internet.

O comércio eletrônico através da Internet produziu uma variedade de negócios como venda (ou “leasing”) de bens, prestação de serviços (bancário, de saúde, assessoria técnica, etc.), venda ou licenças para software, “download” (transferência de arquivos na rede) de lazer (filmes, livros, CDs, etc.), informações “on line”, publicidade, videoconferências, jogos e “trading” (comercialização) de diversos instrumentos financeiros.

Em todos esses tipos de comércio eletrônico existe uma característica comum: a presença física do vendedor, prestador ou locador já não é imprescindível para um negócio no país de residência do cliente.

Visto que a Internet é capaz de conectar milhões de computadores, os limites geográficos dos países se viram superados e tornaram-se irrelevantes. Os “hosts” podem ser colocados facilmente em qualquer lugar do mundo e sua localização é, geralmente, desconhecida e sem importância para as transações do comércio eletrônico.

Estas novas formas de comércio são muito atrativas para empresários e consumidores e, ao mesmo tempo, geram certa preocupação nas autoridades fiscais de cada país, que se vêem dificultadas a identificar transações e o lugar onde se

originaram. Em suma, os efeitos derivados do comércio eletrônico mundial repercutem no campo da tributação tanto nacional como internacional, surgindo sérios questionamentos sobre a forma de tributação, não apenas dos impostos sobre a renda mas também dos impostos ao consumo.

Isto faz com que determinados conceitos tributários, com consenso internacional no passado, tenham de ser hoje novamente adequados ou modificados diante do fenômeno do comércio eletrônico. É o caso dos conceitos de estabelecimento permanente, jurisdição tributária, imposto na fonte produtora de ingressos e determinação dos benefícios (venda de bens, serviços, licença de uso ou transferência de intangíveis).

Na medida em que os conceitos e critérios tributários não forem revistos para sua adaptação à realidade desta nova forma de negociar, os mais prejudicados, do ponto de vista da arrecadação, seriam aqueles países em desenvolvimento ou importadores de capital, como é o caso dos Países Membros da ALADI.

Considerando o exposto, este estudo pretende analisar a problemática do comércio eletrônico frente à potestade tributária (jurisdição tributária) dos países da região para a determinação do imposto de renda sobre os benefícios obtidos por operações internacionais desenvolvidas no território. Isto levará, sem dúvida, à avaliação do alcance do conceito geral de estabelecimento permanente que predomina na região.

Como veremos a seguir, o tema que nos ocupa é o tributário e suas implicações internacionais, visto que na medida em que sua solução demorar, poderia ocorrer uma importante transferência de arrecadação tributária das jurisdições “fonte” de ingressos para aquelas de “domicílio” dos investidores.

O que a Internet está gerando é um problema de jurisdição tributária, ou seja, qual o país com a faculdade para tributar a atividade comercial desenvolvida através da Rede de redes.

Atualmente, no que se refere à tributação sobre a renda, o surgimento da nova tecnologia gerou posições encontradas nos dois blocos de maior importância mundial. Por um lado, a União Européia, que quer tributar os “Web sites” em “hosts” radicados em sua jurisdição, sem prejuízo de que a empresa proprietária dos mesmos esteja fora do território da União. Por outro lado, os Estados Unidos sustentam a impossibilidade de aplicação do critério europeu baseado na ausência de presença física no território¹.

A aplicação do critério defendido pelos Estados Unidos geraria uma diminuição dos ingressos aos fiscos europeus. Esta situação se refletirá nos países em via de desenvolvimento, frente aos principais países exportadores de capitais. Tendo em vista a assimetria do problema entre os dois blocos e a situação entre os países em desenvolvimento versus os industrializados, é de esperar que as futuras medidas que a União Européia adotar sejam assumidas nos países em desenvolvimento.

Por outro lado, no caso dos impostos ao consumo (como o imposto ao Valor Agregado), o problema surge quanto aos bens intangíveis e serviços oferecidos pela Rede. Visto que o sujeito prestador poderia ter domicílio fora da jurisdição da prestação, gerando um desafio para as autoridades fiscais de arrecadação do imposto, quando o prestatário for o próprio consumidor (B2C).

¹ Para maior informação sobre a discussão sobre tributação e comércio eletrônico, veja o Anexo.

Atualmente, a Comissão da União Europeia está trabalhando no sentido de remediar as desvantagens competitivas que estão gerando às empresas europeias “punto com” (obrigadas ao IVA), que sendo do exterior realizam negócios na jurisdição europeia (B2C), eludindo-se, desta maneira, os gravames ao consumo.

Outro tema é o problema da importação e exportação de bens e serviços por meios eletrônicos, seu contexto tarifário e o controle aduaneiro.

II. Os Critérios internacionais tributáveis e os diferentes sistemas tributários dos Países Membros

Dentro dos sistemas tributários de cada país da região, podemos observar certas semelhanças, bem como diferenças em sua conformação com base nos impostos que a compõem e nos princípios que regem sua política tributária particular.

Por conseguinte, neste capítulo procederemos a uma análise dos principais componentes dos critérios internacionais de tributação e o seu tratamento nos sistemas tributários de cada um dos Países Membros da ALADI. Esta primeira análise comparativa visualizará as semelhanças e diferenças conceituais entre os sistemas tributários da região, agrupando-os por suas características especiais, individualizando seus problemas principais no campo do comércio eletrônico e posterior derivação nas recomendações finais.

II.1 Potestade tributária – Critérios de vinculação no imposto de renda

O primeiro e mais complexo questionamento de difícil resposta é determinar qual dos Estados participantes teria potestade tributária para gravar as operações realizadas através da Internet.

É um problema que surgiu nas origens da tributação e das transações mundiais, hoje acentuado em virtude da simplicidade e quantidade de transações que acarretará esta nova ferramenta de comercialização.

A potestade tributária pode ser definida como a faculdade dos Estados de criar unilateralmente tributos, cujo pagamento será exigido às pessoas que se encontram sob a sua competência tributária espacial. Isto, dito em outras palavras, implica o poder coativo estatal de exigir às pessoas uma porção de suas rendas ou patrimônios, cujo destino é cobrir as despesas que implica o cumprimento de atender as necessidades públicas², sempre que estiverem dentro de seu contexto espacial tributável.

Quando se realiza uma transação de caráter internacional, geralmente os governos de ambas as partes envolvidas no acordo possuem, mesmo que aplicando os princípios de fonte, nacionalidade ou domicílio, potestade suficiente para exercer individualmente a potestade tributária sobre a operação.

Esta sobreposição de potestade tributária pode trazer consigo uma dupla imposição de caráter tributário, reconhecida mundialmente como o principal problema que enfrentam as transações internacionais. O único remédio possível para solucionar esta dificuldade é uma coordenação de caráter internacional, por meio de tratados, adaptação de legislações nacionais ou organismos internacionais de coordenação tributária.

Cada país cria seu próprio sistema tributário, regulamentando o tratamento das operações realizadas no exterior pelos próprios residentes, bem como as de estrangeiros realizadas no território de sua jurisdição. O sistema tributário internacional varia de país para país; no entanto, podem ser identificadas semelhanças entre os diferentes sistemas. Certamente, os tratados internacionais de caráter tributário fazem parte dessas semelhanças regulamentando as bases para determinação do imposto a

² **Héctor B. Villegas**, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ed. Depalma, 1994, Pág. 186.

ser aplicado; outras vezes a própria legislação do país determina o tratamento tributário apropriado.

Geralmente, os países exercitam o seu poder jurisdicional com base nos princípios de domicílio ou nacionalidade. No campo tributário, o país exercerá sua jurisdição sobre as rendas obtidas pelos sujeitos ou companhias estabelecidos em um país.

Por exemplo, a República Argentina fundamenta o seu poder jurisdicional não apenas sobre rendas que os cidadãos ou companhias residentes obtêm no país mas também sobre os lucros obtidos no exterior – critério de renda mundial -.

O princípio de domicílio justifica o exercício da potestade tributária com base na teoria de que os contribuintes devem suportar o custo de levar adiante a economia do país onde desenvolvem sua própria atividade. Por exemplo, o país “A” exerce jurisdição sobre o sujeito de nacionalidade do país “B”, se esse sujeito é considerado residente sob a legislação do primeiro país.

Certos países não apenas exercem a potestade tributária com base no domicílio dos sujeitos, mas no princípio de nacionalidade. O princípio de nacionalidade sobre as pessoas físicas se assemelha muito ao de territorialidade. Em ambos os casos, é a conexão do sujeito com o país que justifica a potestade tributária exercida sobre os mesmos. Com relação ao princípio da nacionalidade, essa conexão é de caráter legal, quer seja uma sociedade quer uma pessoa física. Quando se trata de territorialidade, a conexão é fatural (onde o sujeito reside).

A potestade tributária baseada no princípio da nacionalidade poderia justificar-se pelos benefícios obtidos pelos cidadãos por serem nacionais do país. Por exemplo, os cidadãos americanos estão “assegurados”; podem retornar ao país quando quiserem, estando protegidos pelo governo dos Estados Unidos em qualquer parte do mundo. O cumprimento dos deveres tributários contribui para manter a mencionada proteção. As companhias americanas, embora não estando fisicamente no próprio país, beneficiam-se da proteção das leis americanas.

Outro princípio em que se fundamentam os sistemas tributários mundiais para o exercício de sua potestade tributária é o princípio da fonte ou territorialidade. Este princípio não leva em conta o domicílio ou nacionalidade, pois se baseia no lugar de produção da renda, sem importar se o sujeito é cidadão ou residente do país. Por exemplo, certo país imporá a obrigação do pagamento de tributos àquela renda obtida por não residentes, pelos negócios desenvolvidos em sua jurisdição.

A aplicação destes princípios leva, inevitavelmente, a duplicar impostos. Por exemplo, o país “A” exerce jurisdição tributária sobre um determinado sujeito, baseando-se na nacionalidade ou domicílio do contribuinte; enquanto isso, os lucros obtidos pelo mesmo sujeito no país “B” serão abrangidos por essa jurisdição. Para solucionar este problema, a maioria dos países da América e da Europa favorecem a política de sobrepor o primário poder tributário, ou seja, onde o lucro foi obtido (princípio da fonte), ao princípio de domicílio ou nacionalidade. Deste modo, os países outorgam aos residentes um crédito fiscal pelo imposto pago em outro país pelas rendas obtidas naquele país.

Para entender a situação em que se encontram os Países Membros da ALADI, foi elaborado o seguinte quadro comparativo, onde constam os diferentes critérios de imposição adotados pelos países em seu sistema tributário:

Crêterios de Vincula�o sobre o Imposto de Renda Quadro comparativo		
País	Fonte Territorial	Aplica�o Combinada (1)
Argentina		X
Bolívia	X	
Brasil		X
Chile		X
Colômbia		X
Cuba		X
Equador		X
México		X
Paraguai	X	
Peru		X
Uruguai	X	
Venezuela		X ⁽²⁾

(1) *Princípio de renda mundial para os nacionais ou residentes e princípio de fonte territorial para os não residentes.*

(2) *Desde 1  de janeiro de 2001, a Venezuela passou de um sistema baseado exclusivamente no critério da fonte ao sistema combinado tributável (renda mundial e fonte).*

Como podemos apreciar, na maioria dos casos o critério tributável adotado pelos Países Membros baseia-se no princípio da renda mundial para aqueles sujeitos residentes com a complementa o do princípio da fonte para os sujeitos não residentes. Entretanto, tanto a Bolívia como o Paraguai e o Uruguai aplicam exclusivamente o critério de fonte, excluindo os gravames às rendas geradas por seus residentes fora das fronteiras do território nacional.

II.2. O conceito de residência ou domicílio

Outro aspecto muito importante no momento de analisar questões relacionadas com os gravames ao comércio eletrônico é o conceito de residência ou domicílio, que está intimamente ligado aos critérios de vincula o dos sistemas tributários no mundo.

O comércio eletrônico gera um fenômeno que poderíamos denominar a desmaterializa o das empresas. Em outras palavras, antigamente, antes do surgimento da Internet, as opera es internacionais eram muito complexas. O mercado geralmente estava reduzido ao país de radica o para qualquer pequeno ou médio produtor. Sem d vida, o progresso das comunica es permitiu realizar transa es internacionais sem a necessária presença no Estado importador.

Hoje pode se observar que as companhias que focalizaram seus esforços comerciais no campo do comércio eletrônico estabelecem "Web sites" da Internet naqueles países onde pretendem ter maior presença, e com a finalidade de ocupar um lugar preferencial em seu mercado interno.

Efetivamente, ocorreu uma desmaterializa o das organiza es, e esta nova mudança organizacional, embora não se tenha visto até o momento refletida em modifica es legislativas sobre os critérios gerais que determinam o alcance do conceito de residência ou domicílio, desempenhar  um papel preponderante em um futuro próximo.

Sobre este aspecto tentou-se extrair os principais parâmetros previstos pelas legislações dos Países Membros para outorgar a um sujeito o caráter de residente nos diferentes Estados.

Conceito de residência ou domicílio			
Quadro comparativo			
País	Pessoas Físicas Nacionais	Pessoas Físicas Estrangeiras	Pessoas Jurídicas
Argentina	12 meses	12 meses	Constituídas no País
Bolívia	-	-	-
Brasil	-	-	Constituídas no País
Chile	-	3 anos	Constituídas no País
Colômbia	6 meses	6 meses	Constituídas no País
Cuba	Nacionalidade (1)	6 meses	Constituídas no País
Equador	-	-	-
México	6 meses	6 meses	Constituídas no País
Paraguai	-	-	-
Peru	2 anos	2 anos	Constituídas no País
Uruguai	-	-	-
Venezuela	6 meses	6 meses	Constituídas no País

(1) Cuba é o único país que aplica o critério de nacionalidade, ou seja grava as rendas de seus nacionais, sem prejuízo do país de residência.

II.3. O conceito de estabelecimento permanente

Em primeiro lugar, podemos notar que o conceito de “estabelecimento permanente” está intimamente ligado aos critérios de vinculação da renda base dos Sistemas Tributários Imponíveis, sendo um tema questionado na ordem mundial, objeto também de estudo e análise pelas organizações internacionais.

Por isso, desde esta análise, não pode ser obviado o conceito de “estabelecimento permanente”; este critério reconhece os efeitos fiscais quando se trata de atividade econômica em lugar que não é domicílio, residência ou nacionalidade do contribuinte³, com base em um raciocínio adequado aos tempos presentes, dando mais importância ao lugar onde os sujeitos realizam sua atividade econômica do que a sua nacionalidade ou domicílio.

Este é o critério de maior relevância e está atualmente em discussão e eventual estudo nos maiores países do mundo. Discussão, em nosso caso, sobre a possibilidade ou não de enquadrar os Provedores de Serviços de Internet (ISP), servidores (servers) ou páginas Web (sites) de acordo com este conceito.

O porquê desta discussão tem resposta nas previsões dispostas na maioria dos convênios de dupla de tributação, ao estabelecer-se a não possibilidade de gravar uma pessoa física ou jurídica não residente, com exceção dos casos em que existir um estabelecimento permanente nesse Estado.

Portanto, e considerando a necessidade de todo Estado de não “ceder” jurisdição fiscal, representando uma diminuição de sua arrecadação, hoje a maioria

³ Carlos M. Giuliani, “Derecho Financiero”, Tomo I, 6ª Edición, Editorial Depalma, Pág. 405.

dos países importadores de capital estão estudando a possibilidade de enquadrar os ISP, os servidores ou, se for o caso, os “Web sites”, dentro do conceito de estabelecimento permanente.

Para entender a situação em que estão os Países Membros da ALADI, foi elaborado o seguinte quadro comparativo, onde é indicada a existência ou não do conceito de estabelecimento permanente nos sistemas legislativos tributários dos Países Membros:

Conceito de estabelecimento permanente Quadro comparativo		
País	SIM	NÃO
Argentina	X	
Bolívia		X
Brasil	X	
Chile	X	
Colômbia		X
Cuba		X
Equador	X	
México	X	
Paraguai	X	
Peru	X	
Uruguai		X
Venezuela	X	

É importante notar que na maioria dos Países Membros as legislações contêm um conceito próprio de estabelecimento permanente. Porém, corresponde mencionar que o critério sustentado em cada uma delas não difere em grande medida, apenas em alguns detalhes, com o conceito sustentado para estes efeitos pelo artigo 5 do Modelo de Convênio para evitar a Dupla Tributação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (MCOEDE).

II.4. Mecanismos bilaterais – Convênios para evitar a dupla tributação internacional

Os tratados internacionais têm a finalidade de atenuar os conflitos de jurisdição e dupla tributação na área da tributação com relação a operações comerciais transnacionais. A função resultante destes acordos bilaterais é permitir que as autoridades fiscais dos Estados assinantes gravem as rendas de seus residentes tanto em sua jurisdição como no exterior, limitando ou eliminando para outros Estados sua potestade tributária.

Tal como expressam Campagnale, Catinot e Parrondo em sua obra “O impacto da tributação em operações internacionais”⁴ os tratados bilaterais *“baseiam-se em acordos entre dois Estados, mediante os quais se delimita a soberania fiscal de cada um, gravando no Estado da fonte determinadas rendas e no Estado de residência, outras”*.

⁴Campagnale, Catinot e Parrondo, “El Impacto de la tributación en operaciones internacionales”, Ed. La Ley, Buenos Aires, Pág. 29

Sem prejuízo deste princípio básico, o Estado fonte mantém seu poder fiscal quando o sujeito não residente obtém benefícios atribuíveis a um estabelecimento permanente radicado nesse país. Este critério previsto pelos modelos de tratados internacionais, bem como pelos acordos firmados entre diferentes nações, é a principal e única base de tributação com relação a sujeitos estrangeiros sobre os Estados importadores de capital.

Tanto o Modelo de Convênio da OCDE como o da ONU prevêm a impossibilidade de gravar uma pessoa física ou jurídica não residente, a não ser que exista um estabelecimento permanente no Estado produtor da riqueza. Um estabelecimento permanente, como um escritório, filial, fábrica, etc. é um “lugar de negócios”, no qual se desenvolve de maneira total ou parcial a atividade da empresa. O conceito de estabelecimento permanente previsto no acordo pode e geralmente difere do próprio conceito previsto na legislação interna dos países assinantes do tratado.

Passando agora ao campo do comércio eletrônico, vemos que os “Web sites” omitem os padrões previstos para determinar o conceito de estabelecimento permanente.

Os dois exemplos de modelos de tratados, por um lado o da OCDE e por outro o da ONU, embora com certas semelhanças, defendem interesses opostos – países desenvolvidos e países em desenvolvimento, respectivamente – oposições relacionadas com os interesses que “escondem” os membros e a finalidade específica de cada organismo.

Sobre este particular, quando os países desenvolvidos assinam acordos bilaterais com nações em desenvolvimento, como norma geral é empregado, com a finalidade de determinar as diferentes cláusulas do acordo, o modelo da OCDE. Em oposição, o modelo da ONU, é utilizado comumente por tratados firmados entre países em desenvolvimento.

Corresponde, portanto, precisar e individualizar os diferentes convênios assinados pelos Países Membros, no intuito de avaliar o impacto que gerarão possíveis mudanças nos princípios tributários, que vinham sendo sustentados pela sociedade internacional e pelos modelos de tratados para evitar a dupla tributação; mudanças ocasionadas pela transformação do comércio eletrônico no campo internacional.

Tratados Internacionais para evitar a dupla imposição assinados pelos diferentes Países Membros da ALADI	
Membro ALADI	Países com os quais subscreveu tratados
Argentina	Alemanha, Austrália, Austria, Bélgica, Bolívia, Brasil, Canadá, Chile, Dinamarca, Espanha, França, Finlândia, Reino Unido, Itália, Países Baixos, Suécia e Suíça. Estados Unidos (não ratificado)
Bolívia	Argentina, Alemanha, Espanha, França, Reino Unido e Suécia. Convênio com a Comunidade Andina (Colômbia, Equador, Peru e Venezuela)
Brasil	Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, República Checa, Dinamarca, Equador, Finlândia, França, Alemanha, Hungria, Índia, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Filipinas, Portugal, República da Eslovênia, Espanha e Suécia. Não ratificados: Chile, Paraguai, Peru e Ucrânia.
Chile	Argentina, Canadá, Estados Unidos e México. Assinados mas não ratificados: Brasil, Equador, Noruega, Peru e Polônia. Próximos a serem assinados: Coreia e Dinamarca.
Colômbia	Convênio com a Comunidade Andina (Bolívia, Equador, Peru e Venezuela).
Cuba	-
Equador	Alemanha, Bélgica, Brasil, Canadá, Espanha, França, Itália, México, Romênia, Suíça e Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Peru e Venezuela). Não ratificado: Chile
México	Alemanha, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Holanda, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Noruega, Portugal, Reino Unido, Romênia, Singapura, Suécia e Suíça. Não ratificados: Peru, Polônia, República Checa e Venezuela.
Paraguai	Não ratificados: Brasil, Taiwan.
Peru	Canadá, Chile e Suécia. Convênio com a Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Equador e Venezuela). Não ratificados: Brasil, Canadá, Chile, México e Venezuela.
Uruguai	Alemanha, Hungria e Chile
Venezuela	Alemanha, Barbados, Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos, Indonésia, Itália, França, Holanda, Noruega, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça, e Trindade e Tobago. Convênio com a Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Equador e Peru). Não ratificados: Canadá, China, México e Peru.

Fonte: International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF), "Corporate Taxation in Latin America".

II.5. Beneficiários do exterior – Qualificação da renda

A venda e entrega de determinados bens que anteriormente dispunham de uma conformação física sem objeções, como por exemplo livros, discos, etc., estão sendo afetados por uma realidade tecnológica denominada desmaterialização. Este novo fenômeno está gerando uma revolução dos direitos intelectuais no mundo.

As operações eletrônicas envolvem, em sua maioria, bens imateriais – direitos – além do incremento de transações internacionais. Por conseguinte, o que antes era uma mera importação de um bem material, hoje pode estar reduzido à transmissão – importação – de um arquivo eletrônico, que evidentemente “oculta” a transmissão de direitos. Isto evidencia a necessária atenção ao tratamento tributário previsto pelas legislações locais para os sujeitos que, operando eletronicamente, beneficiam-se com rendas dos diferentes países da região, com o propósito de adaptar o regime interno às mudanças que surgem do uso da tecnologia no comércio internacional.

Este problema apresenta certos assuntos de consideração como o tratamento outorgado às rendas provenientes de “royalties” pagos no exterior por licença de uso, direitos de exploração, assistência técnica ou outros tipos de normas, não apenas na legislação interna, que se considera muito importante, mas, também, nos tratados de dupla tributação assinados pelos Países Membros da ALADI.

Apresentamos a seguir um quadro comparativo da alíquota de tributação prevista por cada Estado em sua legislação local, quanto à rendas obtidas por beneficiários do exterior:

Beneficiários do exterior Tratamento das diferentes rendas				
Países	Alíquota Geral	Juros	Royalties	Assistência Técnica
Argentina	31,5%	15,05%	21%	21%
Bolívia	25%	12,5%	4%	12,5%
Brasil	15%	15%	15%	15%
Chile	35%	35%	35%	35%
Colômbia	35%	35%	35%	Isento
Cuba	30%	30%	30%	30%
Equador	25%	25%	25%	25%
México	21%	21%	21%	21%
Paraguai	17,5%	17,5%	17,5%	17,5%
Peru	30%	5%	30%	12%
Uruguai	35%	35%	35%	35%
Venezuela	34%	34%	34%	8,5/25,5%

Fonte: Elaboração própria baseada em informação oficial dos Países Membros

II.6. Impostos indiretos – Poderes jurisdicionais

O Imposto ao Valor Agregado, também denominado Imposto às Vendas, é um tributo de natureza indireta, que grava o consumo, e tem a finalidade de gravar as operações comerciais em suas diferentes formas. É o tributo indireto por excelência, por seu potencial arrecadador e por ser uma das principais fontes de receita na maioria dos sistemas tributários, principalmente dos países menos desenvolvidos.

Na delimitação da problemática tributária no Imposto ao Valor Agregado, e não contando com específicos contextos jurídicos locais na categorização das transações eletrônicas, a aplicação das regras dos impostos indiretos é difícil. As dificuldades começam com a qualificação das operações sobre bens digitalizados, a natureza dos bens digitalizados, o lugar onde é realizada a transação, o lugar de consumo da prestação, entre outros.

Outro assunto a ser levado também em consideração, no que se refere à potestade tributária, embora na maioria dos Países Membros da ALADI estes façam parte da ordem nacional, é o caso específico do Brasil onde não se utiliza um imposto geral ao consumo com poderes únicos do governo federal, mas existe o Imposto à Circulação de Bens e Serviços nos Estados e o Imposto sobre Serviços no âmbito municipal.

Por isso, somamos outras conseqüências às questões que apresenta o comércio eletrônico nos impostos indiretos, como o Imposto ao Valor Agregado, quando aplicado no âmbito nacional. Por exemplo, quando o imposto difere em sua aplicação por estar sujeito em seu poder de tributação a governos locais, gerando superposições de poderes entre os diferentes Estados internos na ausência de um sistema de distribuição de poderes, concordante com critérios pré-determinados para transações de comércio eletrônico, especificamente em operações “on line”. Temos como exemplo o caso dos EUA e o imposto específico estadual às vendas, que tantas complicações e discussões ocasiona ao país.

III. Arrecadação tributária nos Países- Membros da ALADI

A fim de determinar o impacto que o comércio eletrônico ocasionaria à arrecadação tributária, analisou-se a composição dos ingressos tributários em cada um dos Países Membros da ALADI.

No quadro a seguir comparamos a estrutura percentual da arrecadação dos principais impostos que compõem os ingressos tributários, com dados correspondentes ao ano 2000:

Estrutura percentual da arrecadação Principais impostos					
País	Impostos s/ os Ingressos	Impostos Gerais ao Consumo	Impostos Seletivos	Outros	Total
Argentina	22,40	36,50	14,10	27,00	100,00
Bolívia	13,65	43,77	28,06	14,52	100,00
Brasil	28,02	33,00	9,36	29,62	100,00
Chile	25,07	49,93	12,34	12,66	100,00
Colômbia	39,30	43,08	n/a	17,62	100,00
Cuba	s/d	s/d	s/d	s/d	s/d
Equador	16,21	55,33	6,73	21,73	100,00
México	44,48	32,59	14,02	8,91	100,00
Paraguai	18,19	42,97	16,77	22,07	100,00
Peru	18,20	40,50	12,20	29,10	100,00
Uruguai ⁽¹⁾	13,61	55,09	22,36	8,94	100,00
Venezuela	22,60	50,07	5,10	22,23	100,00

Fonte: Elaboração própria baseada em informação oficial dos Países Membros

⁽¹⁾ Dados correspondentes ao ano 2001

Das cifras obtidas, surge que, na maioria dos países (exceto o México), a principal arrecadação está composta pelos impostos gerais ao consumo tipo valor agregado, como nos casos da Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela.

Embora o Brasil não tenha adotado um imposto geral ao consumo tipo “IVA” a nível nacional, a arrecadação a nível estadual do Imposto à Circulação de Bens e Serviços, complementado com o Imposto sobre os Serviços, a nível municipal, representa aproximadamente 30% do total dos ingressos (no ano 2000).

No caso do México, apesar do Imposto de Renda ser maior do ponto de vista da arrecadação – representa aproximadamente 44% do total – o Imposto ao Valor Agregado participa com uma percentagem de 32%, aproximadamente.

O segundo imposto com maior participação nos ingressos tributários é aquele que grava as rendas líquidas, tanto das pessoas jurídicas como das pessoas físicas.

Analisaremos, a continuação, os efeitos do comércio eletrônico sobre os principais impostos arrecadados pelos Países Membros da ALADI, de acordo com sua importância arrecadadora.

III.1. Impostos gerais ao consumo

O fato dos ingressos fiscais estarem principalmente compostos pelo IVA implica que o incremento das operações realizadas através de meios tecnológicos ocasionará grande diminuição da arrecadação, pois o comércio eletrônico gera uma redução dos agentes intervenientes na cadeia de comercialização de um bem e, portanto, seu acréscimo econômico.

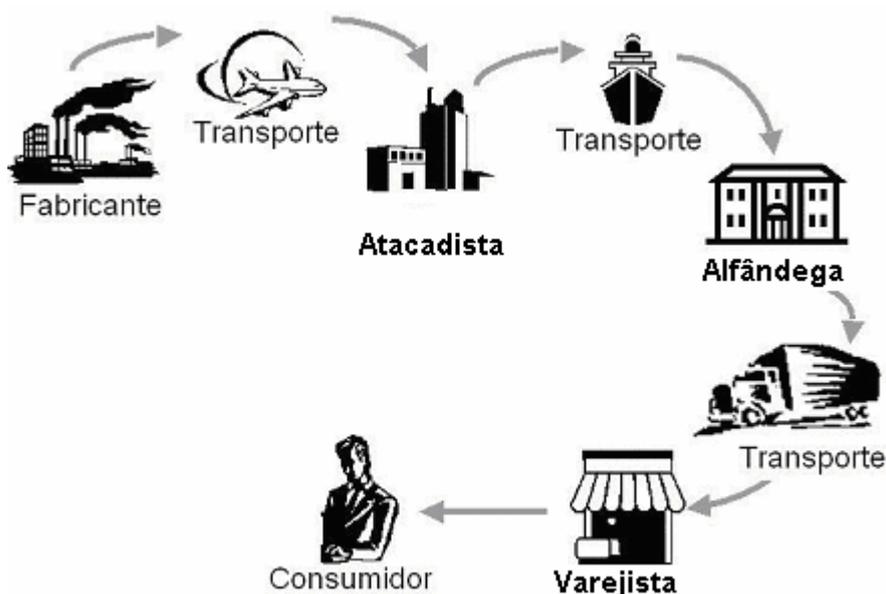
O comércio eletrônico permite reduzir as cadeias de entrega. Há muitos exemplos comuns sobre bens que são vendidos diretamente pelos fabricantes aos consumidores, evitando atrasos postais, armazenamento e demoras na distribuição. O comércio eletrônico contribui para que os canais de distribuição sejam mais acessíveis em termos de preço e tempo.

O exemplo extremo é o caso de produtos e serviços que podem ser distribuídos eletronicamente, nos quais a cadeia de distribuição pode ser completamente eliminada. Isto deriva em implicações masivas sobre a indústria do lazer (filmes, vídeo, música, revistas, jornais), para as indústrias da informação e da educação (inclusive as formas de publicidade) e para as empresas de desenvolvimento e distribuição de software.

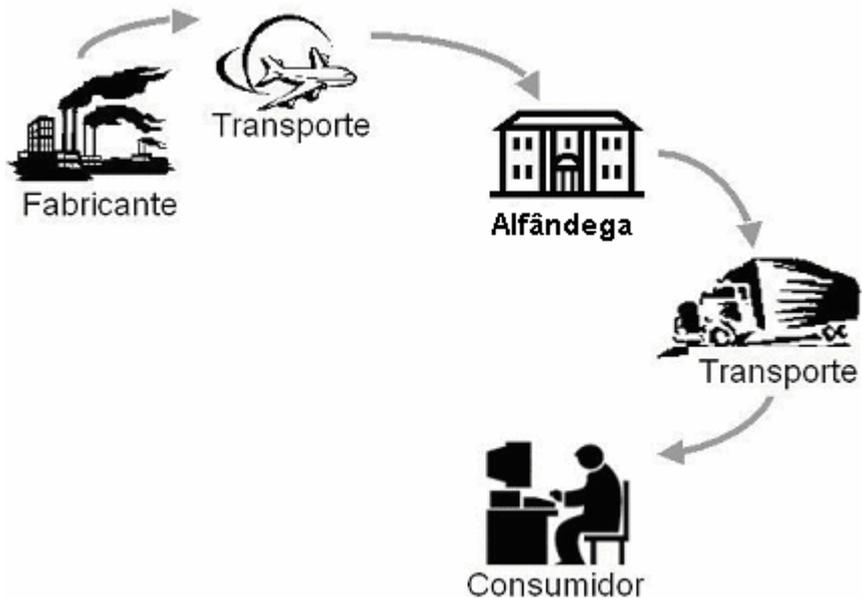
O cliente pode ter acesso rápido ao produto que estiver precisando, sem estar limitado pelos estoques atuais do distribuidor local.

O acima mencionado se vê agravado pelas operações realizadas por sujeitos com domicílio ou radicação em diferentes Estados, tal como podemos observar no seguinte gráfico:

Comércio tradicional:

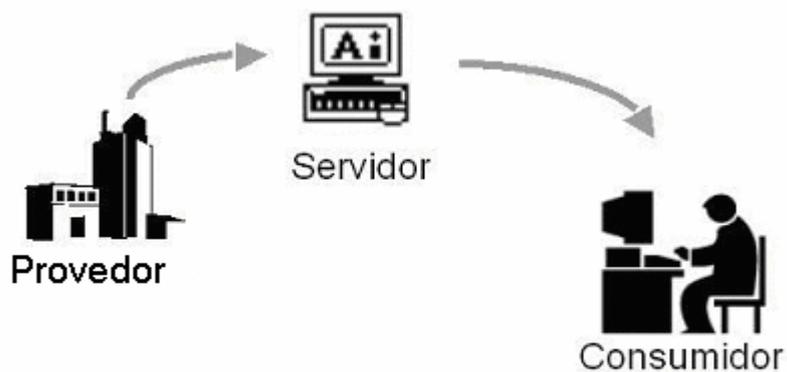


Comércio eletrônico indireto:



Comércio eletrônico direto:

O efeito da situação ilustrada acima aumenta claramente quando se trata de comércio eletrônico direto, ou seja, aquele mediante o qual tanto o pedido como o pagamento e entrega do bem ou prestação é realizado “on line”, por meio da Web, como pode ser o caso da transmissão de produtos digitalizados (livros, música, programas, etc.) e acesso a base de dados. Estas operações se caracterizam por carecer de presença física tanto do comprador como do vendedor, e o objeto da transação não é um bem tangível.



III.2. Imposto de renda

O desenvolvimento do comércio eletrônico desgasta as bases tributárias dos países em via de desenvolvimento, porque as receitas serão obtidas por sujeitos residentes em países visivelmente exportadores.

Consideremos que, em vista dos progressos tecnológicos, algumas atividades tais como comércio, marketing, ordens de compra, entrega de produtos digitais, serviços de consultoria, acesso a bases de dados, etc. podem ser levadas de um país a outro sem presença física nesse país.

O "Treasury Paper"⁵ dos Estados Unidos propõe uma variação na forma tradicional de gravar, de acordo com o critério da fonte, para o conceito de domicílio, tendo em vista a dificuldade de aplicar o primeiro a certos ingressos com dificuldades geográficas na determinação do origem da receita.

Entendem que o princípio de domicílio será mais facilmente administrado, propondo a utilização deste conceito em tratados como o de estabelecimento permanente, que permitam maior utilização do conceito de residência.

Esta posição do "Treasury Paper" recebeu críticas⁶ pois implica desconhecer, por um lado, que os países em via de desenvolvimento sustentam o critério da fonte, e por outro, que este pode ser manipulado tanto quanto o de residência na determinação de receitas do comércio eletrônico.

Sustentou-se também⁷ que a posição do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos não nos surpreende se considerarmos que para esse país, produtor de software e exportador de serviços prestados pela Internet, é mais conveniente a vigência do princípio de domicílio.

Perante esta realidade, os Países Membros da ALADI deverão prestar especial atenção à definição do conceito de "fonte", para que os ingressos tributários originados pelo Imposto de Renda não se vejam altamente afetados.

Se os Países Membros da ALADI adotarem a posição de abandonar o critério jurisdicional de "fonte" para adotar o critério de "domicílio", as prestações – que envolvam serviços ou cessões de direitos – adquiridas por seus habitantes em "Web sites" estrangeiros não poderão ser atingidas pelo imposto de renda no país da fonte.

⁵ Treasury Paper, "Electronic Commerce is the ability to perform transactions involving the exchange of goods or service between two or more parties using electronic tools and techniques", pág. 22.

⁶ O'Donnell, T.A., y Di Sangro, P.A., "United States Tax Policy on Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 12, p. 429, Kluwer Law International, 1997.

⁷ Powers, J.P., "International Tax Issues in Cyberspace. Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, p.136, Kluwer Law International, 1997.

IV. Perspectivas de crescimento do comércio eletrônico

Há vários anos circularam em jornais e boletins informativos da Internet manchetes tais como “O Boom da Internet na América Latina” e “Latino Internet Revolution”, entre outros.

A comunidade latino-americana da Internet está crescendo a um ritmo inusitado e isso atraiu a atenção das principais companhias de comércio eletrônico.

É por isso que é importante analisar como é visualizado pelo mundo o mercado latino-americano para o comércio eletrônico e como tem sido sua evolução desde o grande auge ocorrido em 1998.

IV.1. O comércio eletrônico no mundo

O número de empresas que realizam transações comerciais “on line” continua aumentando. O seguinte quadro apresenta as cifras projetadas dentro do total mundial de comércio eletrônico (e-commerce) denominado B2B (“business to business”) ou negócio entre empresas.

As cifras em bilhões de dólares americanos correspondem a pesquisas feitas por seis das mais sérias e prestigiosas firmas de pesquisa de mercados dos Estados Unidos da América (AMR Research, e-Marketer, Forrester Research, Gartner Group, Goldman Sachs & Company e a International Data Corporation (IDC).

PROJEÇÃO DO E-COMMERCE (B2B) NO MUNDO* (2000-2004 em bilhões de US\$)					
Ano	2000	2001	2002	2003	2004
AMR Research	371	704	1.375	2.261	3.350
e-Marketer	278	474	823	1.409	2.367
Forrester Research	604	1.138	2.061	3.694	6.335
Gartner Group	433	919	1.929	3.632	5.950
Goldman Sachs	357	740	1.304	2.088	3.201
IDC	282	516	917	1.573	2.655
MÉDIA	388	749	1.402	2.443	3.976
Aumento Anual	-	+ 93%	+ 87%	+ 74%	+ 63%

As cifras são colossais e muito eloqüentes. O Comércio “on line” entre empresas cresce dia a dia de forma acelerada, situação que prosseguirá nos próximos anos. Estas projeções confirmam a conveniência para as empresas de ter presença e oferecer seus produtos por meios tecnológicos, principalmente através da Internet.

Faturamento global do comércio eletrônico e projeções de crescimento*.
(Período 2000/2004) (Bilhões de dólares)
Compreende as transações B2B e B2C.

Região / País	2000	% faturamento 2000	2001	% faturamento 2001	% de variação 2000/2001	2002	% faturamento 2002	% de variação 2001/2002
Total	657	100	1.233,6	100	87,76	2.231,2	100	80,87
América do Norte:	509,3	77,48	908,6	73,65	78,4	1.498,2	67,15	64,89
▪ EUA	488,7	74,38	864,1	70,05	76,82	1.411,3	63,25	63,33
▪ Canadá	17,4	2,65	38	3,08	118,39	68	3,05	78,95
▪ México	3,2	0,49	6,5	0,53	103,13	15,9	0,71	144,62
Ásia / Pacífico:	53,7	8,17	117,2	9,51	118,25	286,6	12,85	144,54
Europa Ocidental:	87,4	13,3	194,8	15,79	122,88	422,1	18,92	116,68
América Latina	3,6	0,55	6,8	0,55	88,89	13,7	0,61	101,47
Resto do mundo	3	0,5	6,2	0,5	106,67	10,6	0,47	70,97

Faturamento global do comércio eletrônico e projeções de crescimento (continuação)

Região / País	2003	% faturamento 2003	% de variação 2002/2003	2004	% faturamento 2004	% de variação 2003/2004	% de variação 2000/2004	% vendas em 2004
Total	3.979,7	100	78,37	6.789,8	100	70,61	1.033,45	8,6
América do Norte:	2.339	58,77	56,12	3.456,4	50,9	47,77	678,66	12,8
▪ EUA	2.187,2	54,96	54,98	3.189	46,97	45,8	652,55	13,3
▪ Canadá	109,6	2,75	61,18	160,3	2,36	46,26	921,26	9,2
▪ México	42,3	1,06	166,03	107,9	1,59	155,08	3371,9	8,4
Ásia / Pacífico:	724,2	18,20	152,69	1.649,8	24,3	127,8	3.072,25	8
Europa Ocidental:	853,3	21,44	102,16	1.533,2	22,58	79,68	1754,23	6
América Latina	31,8	0,8	132,12	81,8	1,21	157,23	2.272,2	2,4
Resto do mundo	31,4	0,79	196,23	68,6	1,01	118,47	2.286,67	---

***Fontes:** As fontes primárias são provenientes da: Forrester Research Inc., Global Reach, e-Marketer, Nua Surveys, Gartner Group
A realização corresponde à equipe do laboratório de análise de "La Sociedad Digital" (www.sociedaddigital.org)

IV.2. O comércio eletrônico na América Latina

No seguinte quadro compara-se a quantidade de usuários conectados à Internet na América Latina em 1998 e 1999, com previsões para os próximos anos:

Ano	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Usuários (milhares)	5.282,2	8.665,3	13.313,3	18.296,1	23.547,7	29.596,2

Fonte: IDC

Número de usuários (em milhares) e percentagem com relação aos habitantes de cada país:

Número de usuários "on line" (milhões)		
País	1999	2003
Argentina	0,7 (1,8%)	4,0 (10,3%)
Brasil	5,8 (3,3%)	20,1 (11,1%)
Bolívia	0,04 (0,4%)	0,2 (0,5%)
Colômbia	0,6 (1,4%)	2,5 (5,8%)
Cuba	0,05 (0,54%)	0,25 (2,16%)
Chile	0,3 (1,9%)	1,4 (9,1%)
Equador	0,02 (0,13%)	0,1 (0,75%)
México	1,0 (1,0%)	4,8 (4,4%)
Paraguai	0,02 (0,4%)	0,23 (3,95%)
Peru	0,2 (0,7%)	1,0 (3,4%)
Uruguai	0,3 (9,1%)	0,5 (15,1%)
Venezuela	0,3 (1,4%)	1,4 (5,5%)

Fonte: Jupiter Research

Número de usuários "on line" (milhões)		
PAIS	1999	2005
Argentina	0,7	8,0
Brasil	5,8	29,1
Bolívia	0,04	0,6
Colômbia	0,5	1,4
Cuba	0,05	0,5
Chile	0,5	2,7
Equador	0,02	0,2
México	1,3	12,7
Paraguai	0,02	0,45
Peru	0,4	2,4
Uruguai	0,3	0,8
Venezuela	0,3	3,8
Total	9,93	62,65

Fontes: Jupiter Research, Morgan Stanley Dean Witter (MSDW).

O mercado total terá um crescimento de aproximadamente 630% no período. Isto confirma que o mercado latino-americano da Internet é o de maior crescimento na atualidade.

Número de compradores “on line” (milhões)		
PAÍS	1999	2005
Brasil	0,9	10,8
México	0,2	4,3
Argentina	0,1	2,8
Chile	0,1	0,9
Venezuela	0,0	1,1
Peru	0,0	0,6
Colômbia	0,1	1,2
Outros A. L. ^(*)	0,1	1,0
Total	1,4	22,7

Fontes: Jupiter Research, Morgan Stanley Dean Witter (MSDW)

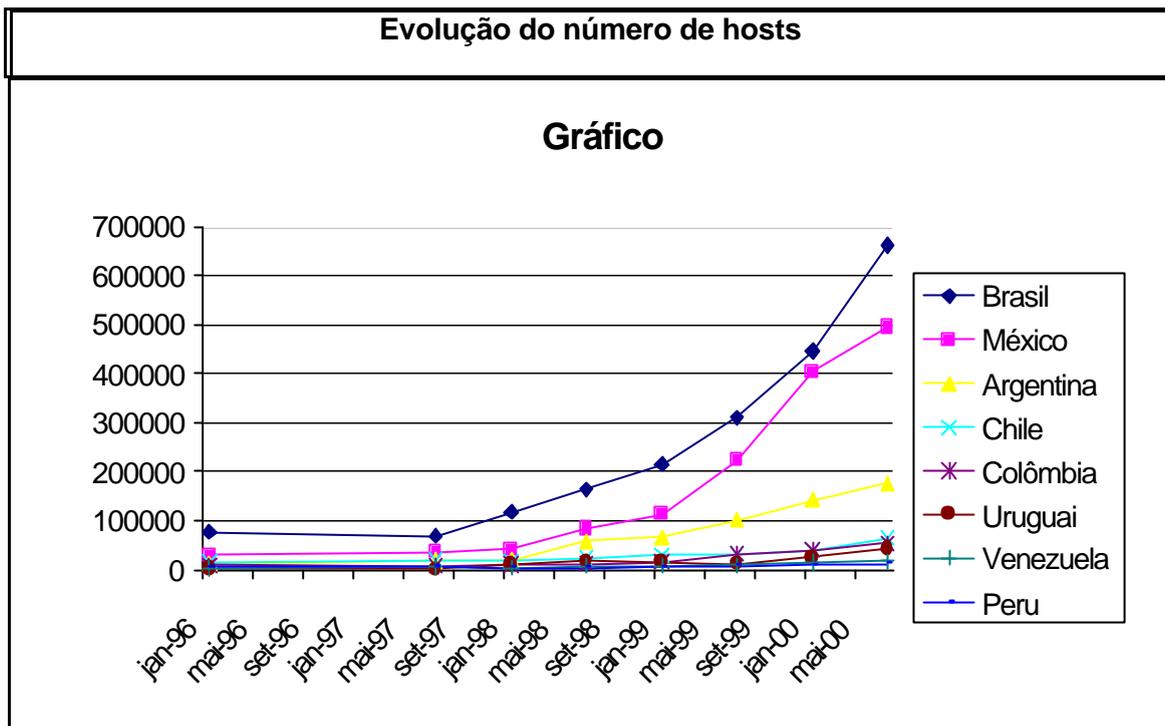
^(*) Inclui Cuba, Equador, Paraguai e Uruguai

Segundo a projeção da Jupiter, os compradores “on line” aumentarão mais de 1600% durante o período. Chegarão a ser mais de um terço do total de usuários da Internet.

A seguir, apresenta-se a evolução do número de hosts nos países da América Latina, com maior participação no comércio eletrônico durante o período janeiro/1996 a julho/2000:

Evolução do número de hosts								
	Jan.96	Jul.97	Jan.98	Jul.98	Jan.99	Jul.99	Jan.00	Jul.00
Brasil	77148	68685	117200	163890	215086	310138	446444	662910
México	29840	35238	41659	83949	112620	224239	404873	495747
Argentina	12688	18985	19982	57532	66454	101833	142470	177216
Chile	15885	19168	17821	22889	30103	32208	40190	64081
Colômbia	9054	6905	10173	11864	16200	31183	40565	53683
Uruguai	1823	1024	10295	16345	15394	12697	25385	42927
Venezuela	2417	4679	3869	6825	7912	9424	14281	16694
Peru	5192	6510	3415	3763	4794	7805	9230	11724

Fontes: Jupiter Research e Morgan Stanley Dean Witter (MSDW).



Fontes: Jupiter Research e Morgan Stanley Dean Witter (MSDW).

Durante o mês de outubro de 2000 as projeções do número total de usuários no mundo, apresentado no Computer Industry Almanac, foi de 490 milhões para 2002 e 765 milhões para 2005.

As previsões para a América Latina flutuam entre as mais conservadoras como as da International Data Corporation, de 13,3 milhões de usuários no final de 2000 até as projeções da empresa Jupiter Communications, de 16 milhões de latino-americanos conectados no fim do mesmo ano, e a realizada pela agência de publicidade Nazca Saatchi & Saatchi, que acredita que existirão 34 milhões de latino-americanos conectados no mesmo período.

Segundo o último estudo feito em 2000 pelo Banco Chase H&Q, a Internet é o meio de comunicação de massas de maior crescimento na América Latina e a população de usuários da Internet na região será, neste ano, a de maior crescimento no mundo (67%).

De acordo com o mesmo estudo, as despesas em publicidade das empresas “.com” (que só existem na Internet, como a “patagon.com”) cresceram de 8 milhões de dólares no primeiro trimestre de 1999 para 170 milhões de dólares no primeiro trimestre de 2000, mostrando o dinamismo e a força que a Internet dá a economia regional.

É importante mencionar que, ao avaliarmos o potencial do mercado da região, devemos considerar o segmento conhecido como “U.S. Hispanic Internet Users”, que conforme o estudo publicado no “The Standard” (Intelligence for the Internet Economy), representa atualmente 10% da população “on line” dos Estados Unidos.

Isto estimulou o crescimento de “Web sites” especializados neste setor da população, em sua maioria com base nos EUA, bem como o surgimento de empresas latino-americanas que aproveitaram este mercado.

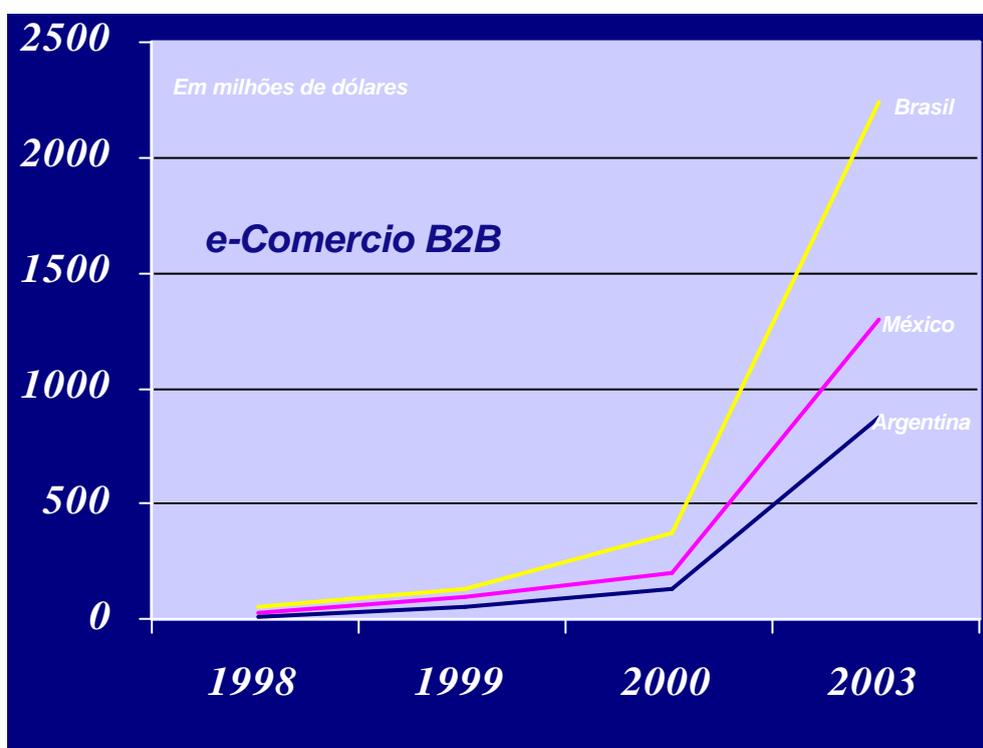
Porcentagem de usuários que compram pela Internet

Já falamos do potencial do mercado, mas quantas pessoas estão comprando realmente pela Internet?

De acordo com o Anuário da Internet, Interméxico, os grupos varejistas da América Latina geraram lucros de Janeiro a Agosto de 1999 de 77 milhões de dólares, destacando-se o Brasil, México e a Argentina. No Brasil foram feitas “on line” mais de 40% das transações da América Latina. (O setor de “Business to Business” – B2B – representou 80% do total).

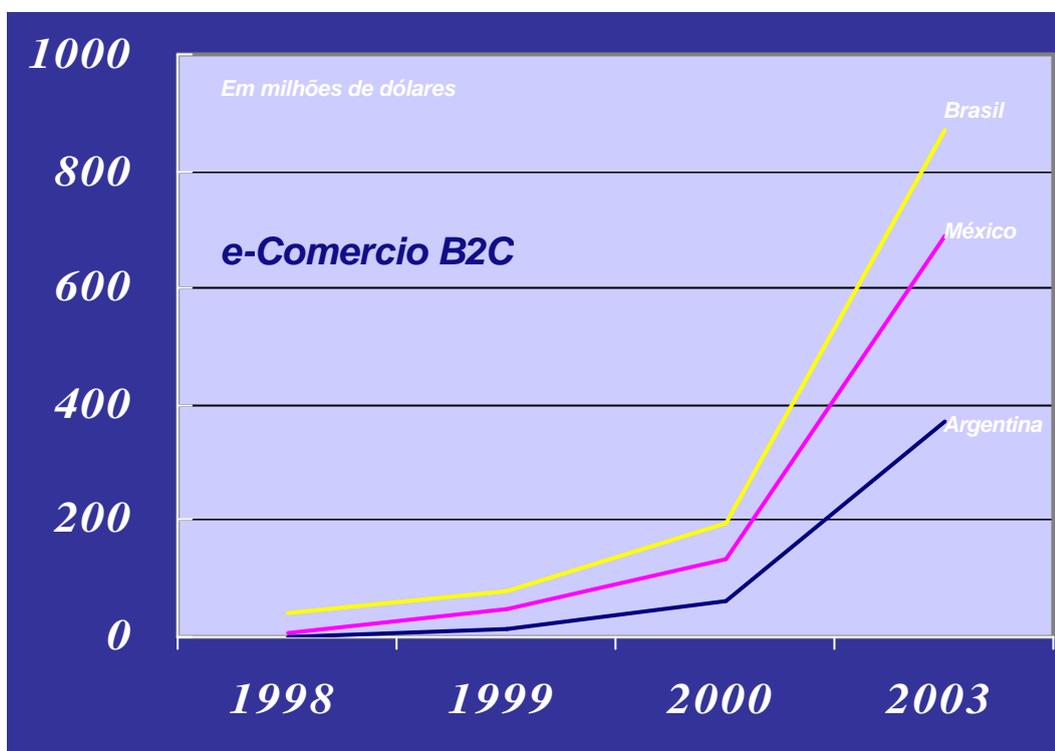
O e-commerce da região, de acordo com o estudo da Chase H&Q crescerá até 10,2 bilhões de dólares para 2003, correspondendo 70% das operações ao setor B2B. Por outro lado, as despesas de publicidade “on line” atingirão 1,4 bilhão de dólares em 2003.

Segundo dados publicados em fevereiro deste ano pelo Morgan Stanley Dean Witter (MSDW), o comércio eletrônico B2B do México, Brasil e Argentina crescerá 5,4 bilhões de dólares em 2003.



Fonte: i-biz

E, para essa mesma data, o B2C destes mesmos países será de aproximadamente 2,1 bilhões de dólares.



Fonte: i-biz

De acordo com Nazca Saatchi & Saatchi apenas 29% dos usuários da Internet na América Latina está comprando “on line”, comparado com 48% dos usuários norte-americanos que compram por este meio. Porém, os analistas prevêem um crescimento rápido nas compras pela Internet na América Latina.

Tanto no México como no resto da América Latina, 69% dos consumidores nacionais no setor e-commerce compram em “Web sites” estrangeiros e 31% em “Web sites” nacionais. De acordo com dados fornecidos pelo anuário acima mencionado, 78,7% das compras virtuais são feitas com cartões de crédito de emissores mexicanos, 13,6% com cartões de crédito de emissores estrangeiros, 5,9% com cheque ou transferência, enviado posteriormente, e 1,8% com dinheiro eletrônico.

Na América Latina estão sendo oferecidas outras alternativas para acessar a Internet, diferentes ao computador, como telefones celulares, agendas eletrônicas, televisão e outros dispositivos eletrônicos.

Além disso, o preço dos computadores está diminuindo e existem mais opções de financiamento para compras. Existem mais lugares públicos para acessar a Internet e o serviço gratuito de acesso à rede está cada vez mais difundido.

Para serem competitivas as empresas deverão entrar agora pois a curva do desenvolvimento tecnológico está se acelerando. A tecnologia não se refere apenas à automatização e redução de custos de operação, também se refere à informação sobre clientes, concorrência, provedores e sócios e às vantagens competitivas que essa informação nos proporciona para a atração, expansão e retenção de clientes.

Despesas totais em compras “on line” (milhões de dólares)		
PAÍS	1999	2005
Brasil	121	4256
México	25	1542
Argentina	15	1094
Chile	7	312
Venezuela	4	348
Peru	5	164
Colômbia	7	336
Outros A. L. ^(*)	8	277
Total	194	8330

Fontes: Jupiter Research, Morgan Stanley Dean Witter (MSDW).

(*) Inclui Cuba, Equador, Paraguai e Uruguai

O crescimento das despesas em compras “on line” será de aproximadamente 4.300% no período da projeção. Os três mercados principais serão o Brasil, México e Argentina, mostrando crescimento mais acelerado a Venezuela e a Colômbia.

No quadro a seguir apresentam-se as categorias de artigos mais comprados na América Latina e a despesa total medida em milhões de dólares para 1999 e uma projeção para 2005.

Despesas totais em compras “on line” por categoria (milhões de dólares)		
Categoria	1999	2005
Livros	28	789
Vídeos	4	180
Música	5	330
Software	10	375
Eletrodomésticos	18	343
Indumentária	6	387
Periféricos	9	268
Computadores pessoais	70	1773
Viagens	15	1395
Comestíveis	16	1141
Outros	13	1374
Total	194	8330

Fontes: Jupiter Research, Morgan Stanley Dean Witter (MSDW).

Os artigos mais consumidos serão os PCs, por isso várias empresas já abriram escritórios na América Latina e contam com lojas “on line” para atender este mercado. Livrarias como a Barnes & Nobles têm reconhecido que o mercado crescerá rapidamente e vêm montando lojas exclusivamente para atender o mercado latino.

V. O Impacto da globalização nos sistemas tributários

A perda de soberania fiscal nacional é cada vez mais notória quanto mais cresce o processo de transnacionalização, internacionalização e globalização das transações econômicas.

Os impostos de maior impacto são aqueles com base no consumo e na renda, os gravames que constituem as principais fontes de financiamento da atividade dos governos, ambos grupos de impostos representam 90% da receita tributária do mundo.

Os avanços provenientes do progresso no transporte e nas comunicações resultaram numa maior e mais fácil mobilidade dos fatores de produção. Essas mudanças permitiram aos diferentes produtores de riqueza ter vantagens para diminuir o impacto da carga fiscal em suas atividades internacionais. Constatou-se, portanto, nos últimos anos, que diferentes países ou jurisdições se transformaram em “paraísos fiscais” ou “jurisdições de baixa ou nula tributação” a fim de atrair maiores investimentos, utilizando meios fiscais (p. Ex.: benefícios tributários, liberação de impostos, etc.). Estes efeitos geraram uma relocação e reestrutura de organizações internacionais.

Esta tendência, justificada pela procura de maior rentabilidade global, repercute e mostra seus efeitos nos diferentes sistemas tributários do mundo, apreciando-se uma queda paulatina da receita tributária correspondente aos impostos com base na renda.

Embora tanto os países quanto os organismos internacionais tenham se conscientizado do prejuízo gerado por este movimento de riquezas para jurisdições de baixa ou nula tributação e estejam projetando políticas para paliar os efeitos deste fenômeno nas economias do mundo⁸, está longe a solução para este problema. Novos instrumentos e soluções jurídicas e financeiras são criadas, além da mutação dos negócios, produzem efeitos de difícil eliminação.

A diminuição na arrecadação de impostos com base na renda levou, sem dúvida, a um maior apoio ao sustento dos países do mundo com impostos com base no consumo.

Aproximadamente uma centena de países adotou um imposto do tipo valor agregado. Este gravame foi e é o responsável por parte importante do total de sua receita. Se calculássemos a média da incidência deste imposto entre as diferentes bases arrecadoras, observaríamos que representa mais de 40% da receita dos países da região, não superando, os impostos de renda, 30% da receita geral. Certamente os impostos ao consumo são hoje a base dos sistemas tributários dos países da ALADI.

Sem prejuízo da efetiva arrecadação do Imposto ao Valor Agregado, este não está isento das conseqüências econômicas que ocasiona a globalização, tanto em sentido positivo quanto negativo.

O aspecto mais inquietador e de maiores efeitos negativos para este imposto em países importadores de capital, como são os países da região, é o progresso registrado no campo tecnológico. Progresso que repercute nos costumes de consumo

⁸ Relatórios do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE de abril de 1998 e julho de 2000. “Concorrência tributária nociva”.

tradicionais. A Internet é a base destas mudanças com possibilidades inimagináveis no consumo, e terá conseqüências naqueles países importadores de capital cujo sistema tributário estiver sustentado em impostos derivados do consumo interno.

A conseqüência prevista com o desenvolvimento do comércio eletrônico é uma importante diminuição na arrecadação dos impostos com base no consumo. Em virtude do anterior, é necessário avaliar a magnitude do aumento do comércio eletrônico na região e seus efeitos nos Sistemas Tributários dos Países Membros da ALADI.

De uma projeção realizada sobre a incidência do comércio eletrônico na região, conclui-se que, para o ano 2005, sem incluir impostos locais nem específicos, será evidente uma diminuição na arrecadação (impostos gerais ao consumo e imposto de renda) de aproximadamente US\$ 1.016.milhões⁹.- Esta quantia representa a transferência de receita tributária a fiscos estrangeiros de todos os Países Membros da ALADI.

Com uma projeção do incremento das compras pela Internet a um ritmo anual de aproximadamente 850%, para o ano 2010 a diminuição da receita tributária para a região atingirá a quantia de aproximadamente US\$ 43.707 milhões¹⁰.- em um ano civil. Ou seja, a diminuição na arrecadação representará 14% do total da receita para a região. Para tornar evidente a magnitude dos efeitos do comércio eletrônico para a região, a diminuição da receita projetada para 2010, em sentido ilustrativo, representaria o total de arrecadação da Argentina no ano 2001 ou 25% da arrecadação do Brasil no mesmo ano.

Finalmente, considerando a importância dos efeitos do comércio eletrônico sobre a região e, particularmente para os países da ALADI, identificaremos a seguir os problemas gerados por esta nova via de comercialização e as diferentes medidas que poderão ser adotadas pelos países para atenuar os efeitos negativos que estão previstos sobre a receita tributária dos governos centrais.

⁹ A perda de arrecadação fiscal foi calculada sobre a base da projeção de compra de produtos intangíveis em 2005 e sua proporção comprada em sites estrangeiros. A esse montante foi aplicada uma alíquota média de IVA (Imposto ao Valor Agregado) de 18% e de 30% para o imposto de renda.

¹⁰ A taxa de crescimento anual do comércio eletrônico e a perda fiscal para o ano 2010 foram calculadas sobre a base de uma média sobre as projeções do crescimento do comércio eletrônico e os dados de arrecadação de cada um dos países.

VI. Principais inconvenientes produzidos pelas transações eletrônicas nos tributos

VI.1. Impostos gerais ao consumo

Antes de começar a analisar os inconvenientes que o comércio eletrônico ocasiona aos impostos gerais ao consumo, devemos mencionar quais os possíveis atores que intervêm neste tipo de operações:

- a) **Entre empresas ou "business to business" (B2B):**
As empresas podem intervir como usuárias – compradoras ou vendedoras – ou como provedoras de instrumentos ou serviços de apoio para o comércio eletrônico – por exemplo: instituições financeiras, provedores de serviços da Internet, etc.
- b) **Entre empresa e consumidor ou "business to consumers" (B2C):**
As empresas vendem os produtos e prestam serviços através de um “Web site” para uso particular de clientes.
- c) **Entre consumidor e consumidor ou "consumers to consumers"(C2C):**
Os consumidores podem realizar operações entre si, como no caso dos “Web sites” de leilões “on line”.
- d) **Entre consumidor e governo ou "consumers to government" (C2G):**
Os cidadãos podem interagir com as administrações tributárias a fim de apresentar as declarações juradas e/ou pagamento dos tributos, obter assistência informativa e outros serviços.
- e) **Entre empresa e governo ou "business to government " (B2G):**
Os governos atuam como agentes reguladores e promotores do comércio eletrônico e como usuários do mesmo ao adquirir insumos através de meios eletrônicos.

As transações de comércio eletrônico indireto ou comércio eletrônico off-line que envolvem bens tangíveis não apresentam inconvenientes especiais pois a entrega do bem se realiza através dos meios convencionais de transporte. Por este motivo, a operação será tratada da mesma forma prevista que as operações do comércio tradicional.

Embora proveniente do mercado interno, as legislações prevêm todos os elementos necessários para a realização do fato imponible.

Se o bem é comprado a um sujeito no exterior, as disposições legais dos impostos gerais ao consumo dos Países Membros da ALADI, gravam a importação de bens móveis, tributando o imposto na alfândega ao realizar a importação do bem. Inversamente, se o bem é vendido a um sujeito residente em um país estrangeiro, por aplicação do princípio de “país de destino” a exportação ficará à margem do tributo.

As mesmas considerações são aplicáveis a prestações de serviços realizadas no mercado interno, nas quais somente as contratações são realizadas através de meios eletrônicos.

Com relação a importações de serviços, entendidas como prestações realizadas no exterior e utilizadas no país de residência do prestatário, não existe uniformidade de critérios entre os Países Membros da ALADI.

Existem países que gravam as importações de serviços:

- Argentina: Para gravar a operação, o importador do país deve ser um responsável cadastrado como contribuinte do IVA por outros motivos imponíveis e o serviço deve ser utilizado economicamente na República.
- Chile: Grava os serviços prestados ou utilizados no território chileno, tanto para a remuneração paga ou recebida no Chile como no exterior. Entende-se que o serviço é prestado no território nacional quando a atividade geradora de serviço é desenvolvida no Chile, independentemente do lugar onde for utilizado (art. 5 da Lei sobre o Imposto às Vendas e Serviços).
- Equador: Não se aplica Imposto ao Valor Agregado em serviços faturados desde o exterior por atividades realizadas no exterior ou, ocasionalmente, no Equador. Entende-se que o serviço é prestado no Equador quando a atividade geradora do serviço é desenvolvida no território nacional (Art. 114, Título II da Lei Geral).
- México: Considera importação de bens ou serviços a aquisição por residentes no México de bens intangíveis, alienados por pessoas não residentes no país. Também, o uso temporário, em território mexicano, de bens intangíveis fornecidos por pessoas não residentes no país. Considera-se importação de bens ou serviços, tratando-se de bens intangíveis adquiridos por residentes no exterior ou todo tipo de bens sobre os quais essas pessoas cedam o uso em alguns dos seguintes casos: **a)** sejam aproveitados no território nacional, **b)** seja paga a contraprestação total ou parcialmente, e **c)** Seja expedido o documento que ampare a operação. Entende-se por aproveitamento em território mexicano dos serviços, quando prestados por não residentes no país (Art. 24 e 26 da Lei do IVA).
- Paraguai: Grava as alienações e prestações de serviços realizadas no território paraguaio, com independência do lugar onde for celebrado o contrato, do domicílio ou nacionalidade de quem intervém na operação, bem como de quem recebe e o lugar de procedência do pagamento. A assistência técnica considera-se realizada no território quando utilizada ou aproveitada no país. A cessão de uso de direitos será de origem paraguaia quando utilizada na República, mesmo que parcialmente. (Art. 81 do Livro III Título I – IVA).
- Peru: Grava os serviços utilizados no território peruano (Art. 1, letra c da Lei do IVA)
- Uruguai: Grava as prestações de serviços realizadas em território uruguaio, independentemente do lugar de celebração do contrato e do domicílio, residência ou nacionalidade de quem intervém nas operações. (Art. 5 da Lei do IVA).
- Venezuela: Grava os serviços aproveitados no país.

Os países que não gravam as importações de serviços são: a Bolívia, a Colômbia e Cuba.

No caso do Brasil, o Imposto à Circulação de Bens e Serviços (ICMS), de caráter estadual, atinge apenas os serviços de transporte e comunicações e o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, atinge os serviços prestados de forma habitual e permanente no território do município, mas não grava os serviços prestados desde o exterior a estabelecimentos ou pessoas localizadas ou domiciliadas na jurisdição do município.

Levando em conta as operações de comércio eletrônico direto ou “on line” e, de acordo com o exposto ao analisar as principais disposições relativas a impostos gerais ao consumo nos Países Membros da ALADI, optou-se por um conceito amplo ao definir o objeto do imposto, incluindo tanto a compra e venda de bens como as prestações de serviços, mesmo existindo algumas diferenças nas legislações de cada um dos países.

No entanto, as definições de “venda de bens” ou “prestações de serviços” têm sido formuladas para um comércio onde esses conceitos estão claramente diferenciados.

Entretanto, uma das principais vantagens com que contribuem o comércio eletrônico e, principalmente, a Internet é a possibilidade de desmaterializar bens que antes só podiam ser comercializados utilizando suporte físico.

A possibilidade de digitalizar e transmitir determinados bens por meio da Web atenua as diferenças entre os conceitos de “venda de bens” e “prestações de serviços”.

Um clássico exemplo é a venda, através da Internet, de um livro digitalizado. O titular da exploração dos direitos de autor transfere um arquivo para o computador do comprador para seu uso, sem ceder a reprodução e comercialização do bem.

Esta operação deveria considerar-se uma compra e venda de um bem móvel ou de um bem intangível? Ou seria, pelo contrário, uma prestação de serviços?

A resposta que for dada a esta operação gerará um tratamento diferente perante um imposto geral às vendas pois, geralmente, as diferentes legislações isentam de imposto as vendas de livros; mas se for resolvido considerar essa operação como prestação de serviços, a transação gerará gravame. Também pode originar um tratamento diferente se uma legislação adotar alíquotas diferentes ou diferenciais para determinadas operações ou prestações.

Pelo acima exposto, perante este primeiro inconveniente, os conceitos “venda de bens móveis” e “prestações de serviços” deveriam ser redefinidos.

Ao mesmo tempo, seja qual for a definição adotada, deveriam incluir-se as disposições necessárias para que o tratamento tributário assegure o princípio de neutralidade para aqueles casos em que os bens forem entregues tanto física como eletronicamente.

Atualmente, as operações comerciais podem ser realizadas por meios tradicionais ou por meio do uso de novas tecnologias. O fato de que uma empresa realize seus negócios por um ou ambos os meios deveria implicar as mesmas cargas tributárias.

Não obstante, deve levar-se em conta que o desenvolvimento do comércio eletrônico também ocasionou um incremento de prestações vinculadas com o setor informático e originou o aparecimento de novas prestações “on line” – tais como acesso a bases de dados e informação e serviços profissionais – que não são objeto de comercialização no comércio tradicional.

Por outro lado, de acordo com a qualificação da operação de venda de bens materiais, prestações de serviços ou licenças de uso de bens intangíveis, pode existir o inconveniente originado pela distorção criada pela aplicação de alíquotas ou taxas tributárias entre as categorias de transações antes mencionadas, caso a legislação do gravame estabeleça a aplicação de alíquotas diferenciais.

Frente a este problema, também deve se analisar a solução à discriminação que pode existir entre as diversas formas de comercialização quando existam alíquotas diferenciais em função do meio selecionado para a entrega ou abastecimento do bem digitalizado.

Outra dificuldade que merece ser analisada é a localização das operações. Os sujeitos que oferecem produtos digitalizados ou prestações “on line” podem estabelecer o lugar onde querem realizar a prestação em qualquer parte do mundo e podem, assim, tentar influenciar de forma interessada na localização das operações por eles realizadas.

Um quarto problema que ocasiona o comércio eletrônico “on line” é a determinação da localização dos sujeitos que intervêm na operação.

Para os impostos gerais ao consumo do tipo valor agregado, é muito importante saber se os sujeitos passivos estão ou não estabelecidos no âmbito de aplicação do tributo, a fim de diferenciar as operações realizadas no mercado interno das importações.

Nas transações eletrônicas, os conflitos relevantes surgem quando as residências fiscais dos sujeitos intervenientes correspondem a Estados diferentes e aparecem as dúvidas a respeito do elemento que determina a residência do prestador ou provedor.

Existem freqüentemente dificuldades para saber quem está atrás de um “Web site” e onde está fisicamente localizado, pois os nomes de domínio dos provedores da Internet nem sempre correspondem a uma localização física conhecida, principalmente quando o provedor ou prestador só comercializa eletronicamente.

Por outro lado, o fato de poder localizar o provedor ou prestador não é suficiente para supor que a transação foi feita desde o domicílio da casa matriz, pois pode ter sido feito desde uma filial ou um estabelecimento permanente em outro Estado.

Existem também dificuldades em localizar o domicílio do comprador do bem ou serviço, visto as possibilidades de anonimato dos usuários da Internet, que facilitam que a mesma possa empregar-se como meio para desenvolver atividades extraterritoriais; a isso se acrescenta a dificuldade em distinguir se o comprador é consumidor final ou sujeito empresa.

Portanto, o comércio eletrônico obstaculiza a determinação da jurisdição na qual será consumido o produto comercializado.

Como é sabido, em matéria de impostos indiretos as diferentes jurisdições fiscais se regem pelo princípio de “país de destino” ou “país de origem”.

Se aplicarmos o primeiro, o país de origem, exportador ou vendedor não deve gravar os bens exportados, enquanto que o país importador, comprador, receptor ou de destino deve outorgar-lhes um tratamento igualitário quanto aos bens originários de outros países, bem como aos por ele produzidos internamente.

Devemos salientar que a aplicação deste critério requer da existência de fronteiras fiscais entre as jurisdições que participam, que permitam a realização do que se conhece como ajustes em fronteiras – por exemplo: devolução ou isenção por parte do país exportador, dos impostos que tiverem incidido sobre os produtos de bens comercializados – e o país importador deve aplicar gravames similares aos aplicados a bens produzidos domesticamente.

Pelo contrário, a aplicação do princípio de país de origem implica gravar as transações em virtude do lugar de localização do vendedor ou exportador. Neste caso não é preciso realizar ajustes em fronteira, mas são necessárias estruturas fiscais semelhantes para que não ocorram distorções no fluxo econômico entre ambos os Estados.

A maioria das jurisdições aplicam o critério de gravames em destino, para não prejudicar a competitividade dos produtos no mercado internacional.

Como comentamos antes, com base no princípio de país de destino, o país importador terá potestade tributária para gravar a entrada de produtos em seu território ou os serviços realizados no exterior e prestados a seus residentes. Isto é perfeitamente claro no caso dos bens tangíveis, mas extremamente complicado no caso dos últimos.

Sobre o particular, deve levar-se em conta que a provisão internacional de um serviço pode realizar-se através de uma das seguintes modalidades:

- a) o consumidor se transfere ao país do produtor;
- b) o serviço se transfere ao país do consumidor;
- c) a informação é enviada ao país do consumidor;
- d) o produtor se transfere ao país do consumidor;
- e) uma mercadoria com serviço incluído é transferida ao país do consumidor, e
- f) o serviço é utilizado pelo consumidor na jurisdição diferente da de residência e/ou de localização da empresa.

Nesse caso, é muito importante definir adequadamente onde se considera prestado o serviço e onde é consumido, pois a tributação variará em um e outro caso, podendo ocorrer o seguinte:

- a) Importação de serviços e utilização econômica no país.

- b) Prestação de serviços no país e utilização econômica do mesmo no exterior.
- c) Prestação de serviços no exterior e utilização econômica também no exterior.
- d) Prestação de serviços no país e utilização econômica no mesmo.

Neste ponto é preciso definir de maneira adequada o conceito de estabelecimento permanente, pois se for considerado que o “Web site” instalado em um servidor constitui estabelecimento permanente, caso este esteja localizado no mesmo Estado do prestatario, não resta dúvida de que é passível de gravame, por tratar-se de uma transação desenvolvida totalmente dentro de suas fronteiras.

VI.2. Imposto de renda

Ao analisar os problemas das transações eletrônicas sobre os impostos diretos que gravam a renda, tanto das pessoas físicas como jurídicas, é preciso levar em conta que as transações devem ser analisadas a partir de dois pontos de vista, considerando que são ingressos para o provedor ou prestador e despesas para o comprador do bem ou serviço.

Em função, também, de que as legislações dos Países Membros da ALADI adotam para a determinação da base tributável do gravame o conceito de receita líquida (ingressos brutos menos despesas necessárias para adquiri-los), é preciso verificar os lucros bem como que se incorreu em despesas deduzíveis.

Por conseguinte, o primeiro inconveniente é a determinação da base tributável dos impostos que gravam a renda.

Para a determinação da base tributável, que se atribui a cada jurisdição, é imprescindível esclarecer que tipo de ingresso houve em cada unidade política e em que jurisdição foram feitas as despesas deduzíveis dos mesmos. Isto devido a que uma inapropriada determinação desses montantes ocasionará uma alteração na base tributável do gravame.

O segundo inconveniente a analisar se refere à determinação dos sujeitos que intervêm na transação, em virtude de que podem existir dificuldades para localizar o sujeito –pessoa física ou jurídica – que obtém renda da transação eletrônica, pois pode ser complicado saber quem está por trás de um “Web site” e onde está fisicamente localizado.

Como é sabido, pode não coincidir o nome de domínio de um “Web site” que gera o serviço ou permite obter determinado produto com a identidade do sujeito que obtém a renda.

Por outro lado, é simples para um provedor ou prestador obter um nome de domínio no país que mais lhe interesse por motivos fiscais, motivo pelo qual as administrações tributárias não podem confiar exclusivamente neste critério para localizar tributariamente um sujeito que oferece produtos ou presta serviços na Web.

Outro inconveniente vinculado ao anterior é determinar o lugar onde ocorreu o fato imponible, a fim de estabelecer qual a jurisdição fiscal competente para gravar a renda derivada das transações realizadas por meios eletrônicos.

No comércio tradicional é simples determinar o país de origem e o de domicílio de quem vende o bem ou presta o serviço. Entretanto, nas operações eletrônicas denominadas “cross-border” esta determinação é mais complicada, principalmente pela falta de local físico, o relativo anonimato e a mobilidade dos sujeitos intervenientes.

Se todos os sujeitos que intervêm na transação eletrônica residem em um mesmo Estado, do ponto de vista tributário não existem outros problemas, por se aplicarem as normas gerais.

Os conflitos surgem quando os domicílios fiscais dos sujeitos intervenientes são diferentes. Nesse caso, qual o elemento que permitirá determinar o domicílio do provedor ou prestador? É o lugar indicado no “Web site” (se informado)? É a sede social da casa matriz ou a sede de domicílio efetivo, se conhecidas? A filial no país do comprador, se existir? É o país onde se localiza o servidor, se estiver situado em um terceiro Estado? Ou pelo contrário, é o do comprador se o “Web site” for considerado estabelecimento permanente?

Como pode apreciar-se, os conflitos entre jurisdições fiscais se multiplicam porque não apenas é difícil determinar o domicílio do sujeito que obtém a renda derivada do comércio eletrônico, mas essa, também, pode mudar rapidamente, agravando-se o típico problema de dupla tributação ou ausência de tributo que pretendem resolver todos os modelos de convênio, para evitar a dupla tributação sobre a renda e o patrimônio existentes.

Em particular, o caráter transnacional e a desmaterialização do comércio eletrônico são causas diretas que afetam a capacidade dos governos para estabelecer os gravames em cada jurisdição.

Portanto, quase todos os problemas derivados do comércio eletrônico são originados em operações “cross-border”, ou seja, operações extra-fronteira onde o conceito de fonte na legislação local está baseado geralmente na localização física das pessoas ou da atividade. Isso exige, desde já, que os supostos tributários que regem o comércio eletrônico estejam prontos para voltar a examinar os conceitos de fonte dentro da legislação local.

Quanto à utilização da tributação existente, o “Treasury Paper” propõe a forma tradicional de gravar baseado no princípio de fonte frente ao de residência, em virtude da dificuldade em aplicar o primeiro a certos ingressos com dificuldades na determinação do lugar geográfico onde se originam.

Isto foi criticado pois sua aceitação implicaria desconhecer, por um lado, que os países em via de desenvolvimento sustentam o conceito da fonte e, por outro, que pode ser tão manipulável como este último.

Afirmou-se também que a posição descrita, proposta pelo governo dos EUA, não surpreende se esse país considerado bem sucedido na produção de software, lhe seria mais conveniente a utilização do princípio de residência para incrementar sua arrecadação tributária. Outro aspecto que merece ser destacado é o referente ao control da renda ou transação.

A possibilidade de deslocar o sistema informático utilizado e as dificuldades para identificar seus usuários complicam a função de fiscalização que exercem as administrações tributárias.

O desaparecimento dos intermediários tradicionais nas transações comerciais constitui um dos problemas mais graves de controle tributário que apresenta o comércio eletrônico, pois os mesmos costumam atuar como agentes de retenção, percepção ou informação.

Devemos acrescentar que os meios de prova com que conta o organismo fiscal são menores, porquanto os países ainda não contam com legislação adaptada às novas modalidades de negócios.

Esta deficiência poderia ser solucionada em parte com a implementação de um esquema de assinatura digital, a aceitação da legislação de fundo da validade dos atos jurídicos eletrônicos e a implementação de um regime de faturamento eletrônico.

A respeito da qualificação dos diferentes tipos de rendas derivadas de operações do comércio eletrônico, principalmente “on line”, também existem inconvenientes.

Corresponde assinalar que o Seminário B, realizado durante o 52 Congresso da Associação Fiscal Internacional (IFA) anunciava que alguns problemas a resolver no comércio eletrônico seriam: definir a caracterização da renda, particularmente nos casos de informação digitalizada, e estabelecer o conceito de “royalties”. Isto é, foi discutido se o comércio eletrônico poderia obrigar a redefinir a tipologia da renda gravada e sua qualificação no Modelo de Convênio para evitar a dupla tributação internacional sobre a renda e o patrimônio elaborado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (MCOOCDE).

Justamente, a circunstância apontada torna-se mais grave quando existe um Convênio para evitar a Dupla Tributação Internacional, porque qualificar uma renda de determinada maneira pode levar a sua exação por uma ou outra jurisdição fiscal, potencializando os conflitos entre as mesmas ou podendo, inclusive, conduzir à ausência de tributação.

Por sua vez, esse problema se agrava no suposto dos cânones e “royalties”, visto que através da Internet é relativamente fácil transmitir, em forma digital, produtos de alto valor em termos de propriedade industrial e intelectual (cuja renda é considerada cânnon) sem controle algum. Outrossim, seria uma dificuldade poder distinguir quando estamos em presença de uma cessão de direitos ou prestação de serviços.

Como pode apreciar-se, a desmaterialização da entrega de determinados bens que antes dispunham de uma realidade física indubitável (por exemplo, discos ou livros) e que, atualmente, se transmitem diretamente pela Web, pode levar a sérios problemas de qualificação de renda, e a dificultar sua tributabilidade, bem como implicar discriminações impositivas de tratamento.

Neste sentido, podemos afirmar que uma nova qualificação que considera o cânnon como renda derivada de uma operação que até o momento era considerada como entrega de bens, por exemplo um livro digitalizado, poderia levar a gravação no Estado da fonte, por aplicação das disposições contidas no artigo 12 do MCOOCDE, enquanto que se respeitasse o tratamento tributário aplicável às entregas dos bens tangíveis, estaria sujeita às disposições do artigo 7º – benefícios empresariais – do MCOOCDE, que outorga potestade tributária unicamente ao Estado de domicílio do vendedor ou prestador.

Outro problema a que dedicou bastante tempo a doutrina é o referido a quando deve se considerar configurada a existência de um “estabelecimento permanente”.

O conceito de “estabelecimento permanente” é determinante, tanto nas legislações internas de cada país como nos convênios, para evitar a dupla tributação, pois fixa o orçamento para que a atividade econômica de um contribuinte se sujeite à potestade tributária de um Estado determinado. Ou seja, marca a clara diferença entre desenvolver uma atividade “com” um país e desenvolvê-la “nesse” país.

Deve destacar-se que este conceito torna-se ainda mais importante com o desenvolvimento do comércio eletrônico.

Nos três principais modelos de convênio (OCDE, Nações Unidas, Estados Unidos) contempla-se uma definição deste conceito, que consiste basicamente em um lugar fixo de negócios, através do qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade.

Por suas características e particularidades, o comércio eletrônico origina, no âmbito da tributação à renda, problemas de determinação do lugar onde foram gerados os benefícios, somando-se a dificuldade de estabelecer quando pode existir um lugar fixo de negócios, em virtude dos elementos utilizados nesta via de comercialização.

A aplicação do princípio de “Arm’s Length” e a determinação dos preços de transferência é outro inconveniente que deve ser levado em consideração.

Como consequência da globalização mundial da economia, é simples para as empresas multinacionais realizar um planejamento fiscal internacional, com vistas a obter uma redução da carga tributária total do grupo, declarando a renda naquelas jurisdições de menor nível tributável.

Deste modo, as operações realizadas entre empresas vinculadas, com domicílio em diferentes Estados, poderiam ser valorizadas a preços que não refletem a realidade do mercado.

Para solucionar esta problemática, a maioria das legislações estabelece que os contribuintes que realizem transações com empresas vinculadas em um Estado estrangeiro devem aplicar o princípio “Arm’s Length”, ou seja, declará-las para efeitos fiscais, segundo os preços que teriam pactuado as partes independentes em operações comparáveis.

É bem difícil e complexo demonstrar que um preço de transferência é um preço artificial, pois talvez não exista um preço de mercado correspondente a transações análogas e, por conseguinte, é discutível determinar se foi violado o princípio “Arm’s Length”.

Esta modalidade de comércio tem o potencial de agudizar alguns dos problemas mais difíceis que apresenta a fixação de preços de transferência.

VI.3. Impostos aduaneiros

Nas operações de comércio exterior, a potestade tributária dos diversos países está delimitada pelas fronteiras, motivo pelo qual as alfândegas desempenham uma função primordial.

Pelo contrário, os limites do comércio eletrônico não estão definidos por fronteiras geográficas ou nacionais. Do mesmo modo que as comunicações (principalmente através de redes como a Internet) são de âmbito global, o comércio eletrônico permite, inclusive aos provedores menores, atingir uma presença global e realizar negócios em todo o mundo.

O cliente tem a possibilidade da eleição global, pode escolher dentre todos os provedores potenciais de um determinado produto ou serviço, sem levar em consideração sua localização geográfica.

Sem dúvida, as vantagens que o comércio eletrônico fornece tanto aos provedores como aos consumidores, bem como o crescimento vertiginoso das transações eletrônicas, provocarão uma mudança nos procedimentos e controles aduaneiros.

Por outro lado, os Estados utilizam os direitos e tarifas aduaneiras com a finalidade de fomentar o comércio com outros países ou a formação de mercados comuns, de maneira tal que, entre eles, seus produtos são privilegiados com menores tarifas – e inclusive nenhuma – que as aplicáveis a terceiros países.

Os tributos aduaneiros são de natureza real, ou seja, determinam o nascimento do fato imponible, sem se referir a um sujeito em particular, e objetivo, pois não levam em conta as circunstâncias particulares do sujeito passivo para a determinação da quantia do gravame.

A Tarifa Aduaneira é o gravame que deverá pagar um importador para introduzir uma mercadoria em seu território. Tem uma dupla finalidade: de arrecadação e protetora. As alfândegas se encarregam de aplicar as tarifas nas operações de comércio exterior.

a. Transações que envolvem bens tangíveis

Quando estamos frente a operações de comércio eletrônico indireto (“off-line”), é irrelevante que a operação tenha sido efetuada através de meios eletrônicos ou convencionais. Isto, porquanto o surgimento do fato imponible do tributo compreende as operações sem levar em conta o meio pelo qual foi realizada a contratação.

Em toda operação de comércio exterior, na qual os sujeitos que participam da transação residem em diferentes países, as mercadorias vendidas devem, necessariamente, atravessar os limites geográficos do país de origem para ingressar no território aduaneiro do país de destino.

Em atenção ao anterior, a potestade tributária de um país para impor direitos aduaneiros pela saída de mercadorias de seu território ou pelo ingresso de bens originários do exterior a seu território, não é afetada de modo algum por ter sido realizada a operação mediante meios eletrônicos.

Como vemos, se estamos frente a operações eletrônicas que envolvem bens tangíveis não existem inconvenientes adicionais aos existentes no comércio tradicional. Não obstante, é preciso reconhecer que o crescente movimento de mercadorias de um país para outro pode provocar demoras nos controles aduaneiros.

b. Transações que envolvem bens digitalizados

Quando as operações eletrônicas tem por objeto a entrega de produtos digitalizados (comércio eletrônico direto ou “on line”), surgem problemas similares aos detectados ao analisar os impostos gerais ao consumo (ponto II.3).

Ao existir a possibilidade de que um provedor entregue os bens, não em suporte físico mas em forma digitalizado, utilizando as redes eletrônicas, esses produtos não terão uma presença física nem deverão ingressar através da alfândega.

Nesse caso, os países devem determinar se esse bem digitalizado deveria ser atingido pelos tributos aduaneiros e pelo IVA da mesma maneira que no caso da entrega realizada em suporte físico, a fim de não afetar o princípio de neutralidade.

O problema principal consiste na definição de “mercadorias”. Geralmente, a maioria das legislações aduaneiras estabelecem estarem sujeitas a direitos e tarifas a importação e/ou exportação de mercadorias, entendendo por tais aqueles objetos materiais suscetíveis de serem importados ou exportados.

De acordo com a definição dada pela ALADI, no Glossário de Termos Aduaneiros e de Comércio Exterior, publicado em seu “Web site”, “mercadoria” é “Qualquer bem corporal móvel. Qualquer produto, manufatura, semoventes e outros bens corporais móveis, sem exceção alguma”.

Na Argentina existe um caso atípico com o termo mercadoria que inclui as locações e prestações de serviços realizadas no exterior, cuja utilização ou exploração efetiva se realize no país, bem como os direitos de autor e direitos de propriedade intelectual.

Não obstante, atualmente as disposições legais somente são aplicadas a bens tangíveis, por não estarem regulamentados todos os elementos necessários para a configuração do fato imponible necessário para a aplicação das tarifas aduaneiras – por exemplo: surgimento do fato imponible, valor aduaneiro, etc.

Outros problemas do âmbito aduaneiro são os relativos ao desaparecimento do controle físico das mercadorias e da noção de “importação” ao existirem somente barreiras virtuais atravessadas por bens digitalizados.

VII. Soluções e recomendações propostas

VII.1. Impostos gerais ao consumo

a) O Princípio de neutralidade

Para criar o clima de confiança necessário para que o comércio eletrônico possa desenvolver todo seu potencial, como política internacional, a maioria dos países do mundo, principalmente os Estados Unidos da América e os Países Membros da União Européia, bem como da OCDE, estabeleceram como base fundamental para futuras adaptações de suas políticas tributárias internas e internacionais o princípio de neutralidade.

Este princípio tem por objeto permitir o desenvolvimento do comércio eletrônico, de maneira a não impedir o seu desenvolvimento com a criação de novos impostos, ou aplicando um tratamento mais gravoso às operações que se desenvolvam por este meio. Promover a neutralidade da tributação significa propiciar maior eficiência econômica ao atenuar os efeitos dos tributos na alocação de recursos. Trata-se de restar peso às considerações de natureza tributária nas decisões dos agentes econômicos, passando a ter menor interferência os mecanismos de mercado na formulação dessas decisões, o que evitaria gerar distorções na alocação de recursos¹¹.

Embora não seja possível determinar que bens poderão em um futuro ser transmitidos “on line”, o princípio de neutralidade inclina-se pela necessidade de garantir que o tratamento fiscal, para os efeitos do IVA, seja o mesmo que para a provisão de bens em suporte físico, como ser um livro, ou que este mesmo “produto” seja distribuído “on line”.

Certamente, as particularidades dos elementos de comércio eletrônico tornam necessário realizar adaptações legislativas para regular esta via comercial. As administrações fiscais dos diferentes países da ALADI devem estudar medidas similares às aplicáveis ao comércio “tradicional” para evitar perdas materiais de receita, mudanças que devem ocorrer sem produzir efeitos geradores de distorção sobre as condições de concorrência e sobre a localização dos investimentos.

Por isso, deve ser atendível a adoção deste compromisso de ordem internacional, com base em medidas de ordem nacional, tendo por finalidade desenvolver adequada legislação tributária, com o compromisso de evitar a implementação de medidas que prejudiquem o crescimento do comércio eletrônico.

**Implementar novas medidas nas legislações locais
respeitando o princípio de neutralidade.**

¹¹ Claudino Pita, “Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la Adecuación de la Imposición de la Renta a un contexto de Globalización”, Documento apresentado no XI Seminário de Política da CEPAL, Brasília, 25 a 27 de Janeiro de 1999. Critérios Tributários N° 127/128.

b) Natureza dos bens digitalizados

Conforme foi explicado neste estudo, as maiores preocupações nas transações realizadas por via eletrônica são a respeito das que envolvem bens intangíveis. Questões que versam tanto sobre transações locais pelos problemas de fiscalização que gera para o órgão fiscal, como sobre as operações de caráter internacional na determinação da natureza do bem transmitido e outros assuntos mencionados.

Entretanto, as legislações locais dos países da ALADI não dão tratamento específico aos bens intangíveis distribuídos através da Rede, devendo analisá-los e tratá-los segundo a real natureza do bem transmitido.

Ou seja, no caso de uma prestação de serviço, deverão ser aplicáveis as previsões gerais para as demais prestações de serviços.

Por outro lado, as transações sobre bens intangíveis podem abranger outros produtos como livros, software, revistas, música, acesso a base de dados, entre outros. Sobre estes e outros produtos distribuídos através da Internet, deve considerar-se, para o seu tratamento no imposto, a natureza do bem e os direitos transmitidos no acordo transacional.

Geralmente, as legislações locais do Imposto ao Valor Agregado dos países da ALADI isentam ou, em certos casos, não especificam a carga fiscal aplicável às cessões ou transferências de uso e/ou de exploração de direitos.

Os bens que integram o denominado comércio eletrônico direto, devem, por sua natureza, de prestar um serviço ou transmitir direitos, seja de uso ou exploração. É bem sabido que a distribuição de informação “on line” tem a particularidade de estar no limite entre a provisão de bens e a prestação de serviços. Trata-se, sem dúvida, de uma atividade comercial dirigida a satisfazer necessidades de clientes, mas, ao mesmo tempo, transfere a esses clientes registros digitais contendo bens imateriais suscetíveis de serem capitalizados mediante seu registro ou explorados mediante nova transferência a terceiros¹².

Por conseguinte, as diferentes legislações tributárias locais devem prever de forma precisa a definição, alcance e tratamento das prestações resultantes de serviços e, também, das que devem ser atendidas como cessão de direito, diferenciando uma cessão de direitos de uso (por exemplo, o acesso a uma base de dados) ou uma cessão de exploração (por exemplo, a “venda” dos direitos de exploração dessa mesma base).

Em um tema tão complexo e com progressos imprevisíveis como o comércio eletrônico, uma adequada previsão legal evitará confusões que normalmente surgem nas normas tributárias, simplificando a determinação do tributo para o contribuinte e facilitando a fiscalização da correta aplicação do gravame para as Administrações Tributárias.

Poderão, no entanto, aparecer incongruências sobre diferentes bens que aparentemente guardam o mesmo caráter de produto comercial evidenciando juridicamente outra natureza (por exemplo, a venda de um livro como bem móvel e a “venda” de um livro digital como cessão de direito de uso). Uma diferenciação no tratamento tributário daquilo que pareceria ser o mesmo produto, mas distribuído por

¹² Millé, Antonio “Protección de bases de datos”, DAT, N° 140, Pág. 1.

outra via – papel vs. software – poderia ocasionar uma falta de neutralidade fiscal. Sobre estes pontos as legislações devem adaptar o tratamento fiscal, pois existe uma leve diferença entre entrega de bens, prestação de serviço e cessões de direito, que pode derivar em discriminação sobre o tratamento tributário de certos bens pelo simples fato de adotar uma ou outra via de distribuição – suporte físico vs. produto digital.

- **Introduzir nas legislações locais definições sobre conceitos tais como Prestação de Serviço, Cessão de Direitos e Transferência de Bens.**
- **Estabelecer de forma precisa o tratamento aplicável ao imposto às prestações mencionadas.**
- **Ajustar a legislação respeitando o princípio de neutralidade.**

c) Localização das operações/prestações

Para os efeitos da soberania fiscal, é claro que o cenário “onde se realizam” as operações adquire suma importância na hora de circunscrever o campo de aplicação do imposto, pois o princípio de territorialidade deve apoiar-se no caso de prestações de serviços, em um (lugar de prestação) ou outro (lugar de exploração) pilar para sustentar a concorrência fiscal do Estado na operação.

Com relação à determinação do lugar, devemos avaliar dois critérios diferentes:

- i) Localização do “Web site”.
- ii) Localização do prestador.

i) Localização do “Web site”

Como primeiro critério, poderia ser entendido como lugar de prestação do serviço, aquele país onde o “Web site” estiver localizado, entendendo por localização do “Web site” o lugar de localização do host que o contém.

Esta posição poderia ser válida naqueles supostos onde a operação/prestação é feita por meio de um software totalmente automatizado, sem intervenção humana direta (por exemplo, os “Web sites” de leilões, buscadores, bases de informações, etc.). Nestes supostos, poderia afirmar-se que a ação positiva é realizada de forma autônoma – o próprio software “presta” o serviço – e, por conseguinte, o lugar de realização deve estar caracterizado pela localização desse software em um espaço físico, que não é outro que o do servidor. Por isso, para estes casos específicos poderia entender-se que o “lugar de prestação” é o lugar onde se localiza o servidor.

ii) Localização do prestador

Por outro lado, como segundo critério, deveríamos considerar que a prestação deve ser entendida como realizada no local de onde parte a diretriz para dar cumprimento à obrigação acordada.

Entendemos que este critério seria o mais conveniente para os efeitos de uma simplificação tributária, pois não é em qualquer suposto que existe a possibilidade de determinar o lugar “real” de prestação do serviço (critério de localização do servidor).

Sem prejuízo do acima exposto, deveria considerar-se que outro problema dos progressos tecnológicos é a desmaterialização das organizações. Isto deve ser interpretado de acordo com a facilidade que a tecnologia das comunicações oferece para levar adiante uma organização sem precisar coincidir o domicílio legal (territorial) da empresa com os sujeitos, pessoas físicas, que estão no empreendimento.

Há a possibilidade de ausência da necessidade de que a gerência da empresa e a própria empresa tenham necessariamente que residir no mesmo país; há infinidade de exemplos onde o endereço não coincide com o lugar de domicílio legal da empresa.

Visto isto, e com base na personalidade jurídica das sociedades, a própria entidade como pessoa é quem dispõe das diretrizes para cumprir com o acordado. Por conseguinte, e com base neste raciocínio, devemos entender como lugar de prestação de serviço o lugar de radicação legal da empresa.

Estabelecer como critério o domicílio legal do prestador, como lugar de prestação do serviço.

d) Critérios de gravação na importação de serviços e cessão de direitos

Em sentido geral, as legislações locais dos países da ALADI prevêm a gravação de importações de serviços, cessão de uso ou exploração de direitos, empregando 3 critérios diferentes:

1. *Critério do local de realização da prestação:* países como o Chile, Equador, México e Uruguai adotam como critério de gravação a realização da prestação no país, sem prejuízo da nacionalidade ou residência dos sujeitos ou lugar de assinatura do acordo.
2. *Critério da utilização ou aproveitamento econômico da prestação:* A Argentina, Peru e Venezuela prevêm em suas legislações a gravação das operações realizadas no exterior e utilizadas ou aproveitadas economicamente no país.
3. *Critério misto:* Finalmente o Paraguai adota um critério misto, ou seja, como base geral prevê como critério de gravação o “lugar de realização da prestação”, e para os supostos de assistência técnica e para as cessões de

uso de direitos aplica o critério da “utilização ou aproveitamento econômico da prestação”.

Ambos os critérios devem voltar a ser adequados. Conforme os comentários antes realizados, é sumamente importante reavaliar a aplicação do critério “do lugar de realização da prestação”, pois o mesmo conduziria a uma importante diminuição na arrecadação; esta afirmação se sustenta no fato de que a Internet apresenta vantagens para o prestador, na operação a distância. Por conseguinte, a aplicação do critério “do lugar de realização da prestação” livraria de impostos a todas aquelas prestações realizadas por sujeitos radicados fora do âmbito territorial do imposto.

No que diz respeito ao critério de lugar da “utilização ou aproveitamento econômico da prestação”, o problema consiste em determinar se a utilização ou aproveitamento ocorre no território particular do comprador. A determinação do lugar deve ser verificada de forma segura e para isso devem ser estabelecidos novos parâmetros para determinar quando um serviço ou cessão prestado ““on line”” por um prestador, residindo fora da jurisdição de consumo, é utilizado ou aproveitado no país do prestatário. Para tanto, poderia estabelecer-se como base geral, a fim de determinar o lugar de utilização ou aproveitamento, o domicílio do destinatário do serviço. Nesse sentido, não somente se requer da modificação da legislação no aspecto do critério de gravação da operação, mas também das reformas normativas que deverão estar acompanhadas de especificações e regulações precisas sobre a definição de domicílio, e o seu alcance para fins tributários e variantes deste conceito.

- **Estabelecer o critério de utilização ou aproveitamento econômico da prestação para a importação de serviços e direitos.**
- **Precisar como critério simplificado para a determinação do lugar de utilização ou aproveitamento da prestação o domicílio do destinatário do serviço.**
- **Adequar as legislações locais, estabelecendo o conceito de domicílio.**

e) Individualização do prestatário

A falta de garantias nos sistemas que conformam a Internet para determinar, com certeza, a localização do comprador ou prestatário das operações é um dos problemas que hoje aflige tanto as autoridades fiscais – quanto à fiscalização – como os sujeitos prestadores que destinam parte de seus serviços ao exterior. Sobre este assunto em particular, a carga do problema se inverte em prejuízo do prestador do serviço, devendo demonstrar que o prestatário está fora dos limites do território, tratando-se, portanto, de uma exportação.

Corresponde mencionar que não existe critério preciso para determinar a forma de individualização do prestatário. Embora vasta a informação que corre através

da Internet, não é simples a forma de individualização dos usuários da Rede. Por conseguinte, é preciso mencionar tentativamente certos parâmetros possíveis para individualizar o prestatário da operação.

- 1) Lugar de radicação da entidade de pagamento.
- 2) Domicílio do titular (cartão de crédito, conta bancária, etc.)
- 3) Determinação do endereço IP (Internet Protocol) do comprador¹³

O critério a ser adotado para amparar o correto cumprimento das normas fiscais não é simples. As transações realizadas através da Rede envolverão a participação de entidades bancárias, a fim de avaliar a segurança da cobrança por parte do vendedor¹⁴.

Sem prejuízo disso, é importante recalcar que a Internet constitui um sem-fim de oportunidades no desenvolvimento de novos negócios, bem como de novas formas de pagamento e, portanto, o que hoje parece possível, amanhã poderia ficar fora de contexto. Este progresso vertiginoso, no qual está imersa a tecnologia, exigirá uma reação e presteza dos governos de acordo às necessidades, a fim de equilibrar as divergências entre o mundo “virtual” e o mundo jurídico.

Esta solução, entretanto, não está isenta de problemas; em certos casos esta regra poderá não ser operacional. Assim, por exemplo, um comprador radicado em determinado país pode abrir uma conta bancária e obter um cartão de crédito em outro país diferente do de residência. Por conseguinte, suas operações canceladas com esta conta bancária poderiam criar certa distorção sobre a operação propriamente dita ou, no pior dos casos, poderiam ser utilizadas para distrair a base tributável do imposto na jurisdição de residência, sem prejuízo do anterior, considerarmos que é o critério mais prático.

- **Estabelecer o domicílio do titular (cartão, conta bancária, etc.) como critério de individualização do prestador,**
- **Gerar regimes de retenção de imposto sobre as entidades financeiras.**

f) Determinação do sujeito passivo nas prestações eletrônicas

Outro assunto de importância é a determinação legal do sujeito passivo do Imposto ao Valor Agregado, especificamente, nas prestações eletrônicas. Esta questão está intimamente ligada ao critério de “localização das prestações”.

O comércio eletrônico gerará, a médio prazo, um volume importante de transações no campo dos negócios internacionais. As vantagens entre a relação comercial de provedores de bens e serviços com grandes operadores, bem como

¹³ A determinação do IP do comprador permitiria determinar de que país partiu a ordem de compra.

¹⁴ 78,7% das compras virtuais são pagas com cartão de crédito, 5,9% com cheque ou transferência bancária e 1,8% com dinheiro eletrônico.

com pequenos consumidores, estará baseado nos negócios a distância, ou seja, através de um “Web site”.

Isto poderia levar a que um “Web site” fosse considerado, nas diferentes legislações dos Países Membros, como sujeito passivo do Imposto ao Valor Agregado.

A definição do sujeito passivo principal da obrigação tributária, em certos casos, está implícita na lei com a simples menção do fato gerador, e depois pode ser identificada por este meio. Nesse caso, a sujeição direta ou principal é determinada pela natureza e necessária atribuição do fato gerador ou da relação econômica implícita, a determinado sujeito ou a determinados sujeitos¹⁵. Ou seja, visto a inexistência de definição específica de sujeitos passivos nas legislações tributárias, pode ocorrer que um “Web site”, em relação ao fato gerador da obrigação fiscal, seja considerado como sujeito passivo do Imposto ao Valor Agregado. Como exemplo de legislações sem determinação precisa de sujeitos passivos, poderíamos mencionar as leis de Imposto ao Valor Agregado do Uruguai¹⁶, da Argentina¹⁷, entre outras.

Outrossim, outras legislações, como a do Chile, prevêm a aplicação do imposto sobre estabelecimentos permanentes, casualmente, frente à possibilidade de que um “Web site” seja estabelecimento permanente para os efeitos do Imposto de Renda. Isso poderia, eventualmente, repercutir na sujeição como sujeito passivo para os efeitos do Imposto ao Valor Agregado.

Conforme o acima exposto, e as indefinições resultantes, é preciso reorganizar e prever definições positivas sobre o alcance do conceito de sujeito passivo para os efeitos do Imposto ao Valor Agregado nas legislações locais.

• Introduzir o conceito de estabelecimento permanente nas legislações do Imposto ao Valor Agregado, ajustando a definição de acordo com o Imposto aos Lucros.

VII. 2. Imposto de renda

a) Quanto aos problemas relacionados com o imposto de renda, sobre a determinação dos sujeitos que intervêm em uma transação eletrônica e a determinação do lugar onde ocorre o fato imponible, e a fim de determinar a jurisdição fiscal com competência para gravar esse tipo de renda, tornam-se extensivas as considerações e recomendações fornecidas ao analisar os impostos gerais ao consumo.

b) Potestade das administrações tributárias

Os controles exercidos pelas administrações fiscais dos países estão claramente afetados, tendo em vista as dificuldades na identificação de quando se

¹⁵ De Araújo Falcão, Amilcar, “Fato gerador da Obrigação Tributária”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1964. Pág. 107.

¹⁶ Art. 6 da Lei.

¹⁷ Art. 5 da Lei.

realiza uma operação na Internet, quais os sujeitos que participaram da operação e onde estão fisicamente localizados.

Normalmente, os fiscos estabelecem figuras de responsáveis substitutos e por dívida alheia para o ingresso dos gravames quando motivos de conveniência assim o justificam. Também costumam nomear intermediários na cadeia de comercialização de produtos e serviços como agentes de retenção, percepção e informação.

Atualmente, nenhum país-membro da ALADI estabelece estes mecanismos para as operações de comércio eletrônico.

A esse respeito, corresponde assinalar que nas operações de comércio eletrônico direto, 78% dos pagamentos são realizados com débito em contas bancárias ou contra cartão de crédito.

Se levarmos em conta que o comércio eletrônico com maior importância atual e perspectiva de crescimento é o denominado B2B, os fiscos deveriam analisar a possibilidade de estabelecer, como agentes de retenção e informação, as entidades intermediárias que intervêm no pagamento.

Outro aspecto indispensável para que o organismo arrecadador incremente as possibilidades de controle no comércio eletrônico, é a existência de um âmbito jurídico pensado para esta nova forma de fazer negócios. Por isso, a existência de normas legais que regulem a validade jurídica dos instrumentos eletrônicos e a assinatura digital devem começar a operar quanto antes.

Nos últimos anos, o cenário comercial foi objeto de importantes modificações em virtude dos constantes e relevantes progressos tecnológicos. Por esse motivo, os fiscos deveriam alinhar-se com as circunstâncias variáveis do contexto comercial, ajustando-se às condições imperantes, sem obstaculizar o normal desenvolvimento da atividade dos contribuintes.

Nesse sentido, e tendo em vista a crescente tendência na eliminação do papel nas transações comerciais, tanto quanto à negociação entre as partes como na documentação das operações para fins comerciais e tributários, as administrações tributárias deveriam esboçar um regime especial de faturamento que adotasse essa modalidade de comercialização.

A regulação do esquema de faturamento eletrônico deveria ser pensada de tal maneira que o fisco pudesse acessar a informação das faturas eletrônicas emitidas em sua jurisdição.

- **Estabelecer como agentes de arrecadação e percepção dos tributos os agentes de pagamento.**
- **Devem ser sancionadas as normas legais necessárias para outorgar validade jurídica às operações eletrônicas.**
- **As administrações tributárias dos Países Membros deveriam implementar um esquema de faturamento eletrônico que ampare as operações comerciais realizadas por meio da Internet.**

c) Qualificação dos diferentes tipos de renda

Ao analisarmos os inconvenientes que o comércio eletrônico gera à tributação, comprovamos que a desmaterialização dos bens comercializados e o aumento das operações que implicam cessões de direitos e provisão de tecnologia, podem implicar sérios questionamentos vinculados com a qualificação da renda derivada dessas transações.

Isto, sem dúvida, adquire maior relevância quando essa renda está compreendida nas disposições de um convênio para evitar a dupla tributação internacional, visto que a caracterização das mesmas pode levar a excluir ou limitar a potestade tributária de um dos Estados Contratantes.

Nesse sentido, no Modelo de Convênio para evitar a Dupla Tributação Internacional da OCDE (MCOUDE), o Artigo 7º, denominado “benefícios empresariais”, estabelece que um Estado não pode gravar os benefícios obtidos por um sujeito não residente a não ser que este os obtenha através de um estabelecimento permanente, localizado em seu território.

Com relação ao alcance que deve ser dado ao termo “benefícios”, o capítulo 31 dos comentários ao MCOUDE expressa que, embora não se tenha considerado necessário definir o termo no texto do Convênio, deve entender-se que o mesmo tem um sentido amplo e abrange toda renda derivada da exploração de uma empresa.

Por outro lado, o Artigo 12 do MCOUDE prevê que os cânonos ou “royalties” só podem ser objeto de tributação no Estado de domicílio do beneficiário efetivo, ou seja, é estabelecida, como critério geral, a isenção no Estado da fonte pagadora dos cânonos. Em tal virtude, o Estado de residência do beneficiário efetivo gravaria os “royalties” de acordo com a legislação interna e sem sofrer restrição alguma como consequência do disposto no Convênio.

Não obstante, a maioria dos convênios subscritos com Países Membros da OCDE estabelecem um sistema de tributação compartilhada, reconhecendo ao Estado da fonte um direito de gravame limitado, ao se estabelecer que “...esses “royalties” podem ser submetidos a tributação no Estado Contratante no qual se originaram, mas a alíquota não poderá superar ...% do montante bruto desses “royalties”.”

Se analisarmos uma operação eletrônica que envolve a transmissão de um produto digitalizado e o provedor não possui estabelecimento permanente no Estado no qual está residindo o comprador, e supondo a existência de um Convênio para evitar a Dupla Tributação Internacional entre os países, a qualificação da renda, sem dúvida, acarretará duas situações tributárias diferentes:

- 1) Se a transmissão do bem digitalizado for considerada como “prestação de serviços”, a renda obtida pelo provedor/prestador só pode ser submetida a tributação em seu Estado de residência. O Estado da fonte não possui poderes para onerar essa renda.
- 2) Caso se considerar que a operação envolve a cessão de uso de um direito, a operação ficará incluída no Artigo 12 do MCOUDE como “royalty”. Por esse motivo, o Estado da fonte poderá gravar a operação, porém, com alíquota reduzida, pois geralmente tem poderes para tanto.

Uma diferenciação no tratamento tributário daquilo que pareceria ser o mesmo produto, mas distribuído por outra via – papel vs. software – poderia originar uma falta de neutralidade fiscal.

Sobre estes pontos, as legislações devem ajustar com atenção o tratamento fiscal, pois existe uma leve lacuna entre a entrega de bens, a prestação de serviço e as cessões de direito, podendo derivar em discriminação sobre o tratamento tributário de certos bens pelo simples fato de adoção de uma outra via de distribuição – suporte físico vs. produto digital.

Embora esses bens guardem o mesmo caráter como produto comercial, para os efeitos legais evidenciam outra natureza jurídica.

Com efeito, o principal objeto que provém de um contrato de serviço ou obra é a atividade produtiva e criadora do homem em si, que implica relação de intercâmbio e finalidade econômica. O objeto principal buscado no contrato de serviço ou obra é a geração de uma atividade humana colocada ao serviço do contratante, em procura de um resultado (não de tipo obrigatório) predeterminado. Este resultado pode reunir as características de um bem em sentido material, bem como em sentido imaterial, respondendo à fonte das partes no momento de contratar.

Ou seja, em se tratando de um produto de natureza imaterial, a criação do mesmo foi dada pela obrigação assumida pelo prestador de realizar certa atividade acordada na relação contratual. No entanto, e sem prejuízo de que as obrigações das partes envolvam a locação de uma obra intelectual, salvo acordo contrário, os direitos intelectuais que recaem sobre o titular da obra não se transferem ao locatário.

Em definitivo, as obras intelectuais desenvolvidas por ordens ou pedidos de uma pessoa, não são geralmente negociáveis ou localizáveis como vendas a outra pessoa (para estes efeitos pensemos em software feito sob medida, mercadoria que não poderá ser aplicada ou vendida a um terceiro sem devida modificação da obra original).

Por outro lado, a negociação de direitos (reprodução, modificação, utilização, etc.) sobre um bem imaterial (obra) será por meio de um contrato de cessão de propriedade intelectual¹⁸. O contrato envolve, como objeto, a transmissão dos direitos do titular da obra, conforme o uso ou exploração da obra. As cessões de bens imateriais não envolvem uma atividade, pelo contrário, o objeto principal é a obra imaterial (cessão total ou parcial, permanente ou transitória, para determinada região, etc.) em sentido econômico.

Tal como menciona Satanovsky, a natureza do contrato variará se a obra tiver sido criada ou deva ser criada. Se a obra não foi criada, ou se preexistente, aplicam-se as normas da cessão. Também pode ser contratada com uma pessoa a criação de uma obra que cede um, alguns ou todos os direitos intelectuais. Celebra-se um contrato pelo qual se obriga a prestar colaboração com o esforço criador, talento, para criar a obra. A execução desse trabalho constitui o objeto principal da obrigação do contratante¹⁹.

Em conclusão, os contratos que envolvem prestações de serviço ou obra podem ter a finalidade de uma atividade intangível ou um produto intangível, resultante

¹⁸ Millé, Antonio, "O software..." op. cit.

¹⁹ Satanovsky, Isidro; "Derecho Intelectual", Tomo I, pág. 435, Ed. Tipografía Editorial Argentina, Buenos Aires, 1954.

da atividade, porém, não envolvendo a transmissão dos direitos próprios da obra intelectual. No caso de se comprometer no mesmo acordo a transmissão dos direitos sobre a obra, corresponderia falar de um contrato complexo²⁰, envolvendo uma prestação de obra ou serviço e uma cessão de direitos²¹.

Um contrato de licença em sua acepção mais simples, deve ser entendido como o contrato pelo qual o titular de um direito autoriza a outra parte a usar ou explorar o bem sem transmitir sua titularidade. Por conseguinte, podemos dizer que existe a transmissão de direito, de uso de obra ou de exploração econômica do bem, porém essa transmissão não envolve a titularidade (propriedade) da obra.

Não concordamos com as opiniões sobre semelhança entre licença, prestações de serviço ou obra, locação de coisas ou venda de bens móveis. São muitas as diferenças neste tipo de contratos.

Sem dúvida, não é possível assimilar uma licença a uma locação de obra ou serviço, porque tal como fora exposto, o licenciador não se compromete a executar uma obra nem a realizar um serviço em favor do recebedor da licença; sua obrigação se limita a ceder o uso ou exploração de certo direito²².

Outrossim, na intenção de enquadrar as licenças dentro da categoria de aluguel de bem, é evidente a diferença com o mero fato de ressaltar a natureza jurídica própria do contrato de licença: a locação tem por finalidade os bens. Por seu lado, o contrato de licença tem por finalidade um direito intelectual. Corresponde, também, acrescentar que no contrato de licença o uso do bem imaterial (direito) não exclui o do licenciador ou aquele que este possa outorgar a outras pessoas, inversamente ao que ocorre no contrato de locação de coisas, onde o locatário possui um direito exclusivo de uso e gozo sobre o bem locado, salvo algumas exceções²³.

Por último, com o intuito de assimilar a licença com a venda, as legislações de fundo geralmente marcam a diferença neste tipo de contratos, dando-lhes não apenas entidade própria, mas um contexto regulador independente.

Em virtude do raciocínio anterior, devemos notar que não se deve confundir a natureza própria de cada contrato particular com a assimilação que pode ser outorgada ao contrato de cessão com outros figuras contratuais.

A assimilação de normas procede do instituto de interpretação analógica, utilizada para preencher lacunas do direito. Com propósito meramente interpretativo, podemos afirmar que a doutrina civilista está dividida sobre o caráter supletório aplicável à cessão de direitos temporais, inclinando-se certa parte a afirmar sobre a aplicação subsidiária dos princípios do locação de coisas, porém outras escolas

²⁰ “Entendemos que, ante tudo, o contrato deve estar regido pelas normas da matéria que se tratar em particular. O objetivo e fim principal do contrato é a criação de uma obra intelectual ou as normas da mesma devem prevalecer. Portanto, quando a obra foi criada e tem caráter original e inovador que a torna objeto do direito intelectual, o autor cede os direitos de adaptação, representação, execução.” Satanovsky, Isidro, Op. cit. Pág. 435.

²¹ A prestação de técnicas informáticas não possui necessariamente uma qualificação uniforme, porque pode consistir em um contrato de atividade, assimilável ao de aluguel de serviços ou contrato de resultado, dentro do conceito genérico, de locação de obra. A fim de transmitir a titularidade da propriedade dos programas, o contrato de locação não pode se estender à peculiar disposição dos elementos que constituem um trabalho de criação, mas atingir somente os objetos confeccionados de acordo com esta disposição, dependem portanto a transmissão de propriedade do que for pactuado em cada caso. “Centro de Cálculo y Tratamiento de la información de Avala c/ Ramón Vizcaíno S.A.” Tribunal Supremo da Espanha, 12/12/1988.

²² Farina, Juan “Contratos...” Op. Cit. Pág. 636.

²³ Farina, Juan Op. cit. Pág. 636.

sustentam o caráter subsidiário dos princípios que regem a compra e venda. Queremos destacar que a assimilação sustentada pela doutrina é meramente para efeitos de interpretação e não versa sobre a natureza da própria cessão.

De acordo ao acima exposto, consideramos que a transmissão de bens digitalizados deve ser considerada como cessão de direitos, já de uso ou exploração, de cada contrato em particular, e não como prestação de serviços.

Não importa alterar o princípio de neutralidade pois a natureza jurídica da prestação justifica um tratamento diferente quando o bem é entregue em formato físico ou digital, já que o valor na transmissão de um produto digitalizado está constituído em sua quase totalidade pelo pagamento de um direito.

- **A transferência de produtos digitalizados deve se caracterizar por prestações de serviços ou cessões de direitos, conforme a natureza jurídica da operação.**
- **Seria conveniente que os Países Membros da ALADI incluíssem as modificações jurídicas necessárias ao imposto de renda para que se considere a caracterização deste tipo de rendas, estabelecendo uma retenção na fonte específica quando quem obtiver a renda residir no exterior.**

Com relação aos convênios para evitar a dupla tributação internacional, deve-se ter presente que, para chegar à inclusão de tratados internacionais em um Estado de Direito, devem ser seguidos mecanismos jurídicos previstos na Constituição de cada país.

Em primeiro lugar, as convenções internacionais devem ser negociadas e firmadas pelo Poder Executivo Nacional. Uma vez assinado o acordo, o Parlamento do país tem a faculdade de aprovar ou rejeitar o acordo. Finalmente, corresponde a ratificação internacional.

Hoje, os convênios firmados pelos diferentes Países Membros da ALADI em matéria de dupla tributação internacional, seriam “inaplicáveis” se no campo internacional for adotado como critério a necessária modificação 7^o e 12^o (de acordo com o Modelo de Convênio da OCDE) para incluir mudanças que interpretem as operações envolvendo transmissão de bens digitalizados, inclusive quando se considerar indispensável a redefinição do artigo 5^o para adaptar o conceito de estabelecimento permanente às mudanças tecnológicas e comerciais atuais.

Por isso, a opinião dos organismos internacionais (OECD, OMC, ONU, etc.) e de cada um dos países, sobre a caracterização da renda obtidas através de meios tecnológicos não serão obrigatórias, quando mediar convênio para evitar a dupla tributação internacional, até que sejam negociadas as modificações a serem introduzidas e aprovadas pelos países envolvidos.

A esse respeito, a modernização dos sistemas tributários dos Países Membros da ALADI, que inclua em suas normas vigentes o comércio eletrônico, não será suficiente enquanto não forem renegociados os convênios com terceiros países.

Naqueles casos em que os convênios subscritos por um país tiverem supremacia sobre sua legislação interna, o legislador não tem atribuições para modificar um tratado por uma lei, e embora possa promulgar uma lei que prescreva disposições contrárias a um tratado ou que impeçam seu cumprimento, esse ato implicaria uma transgressão ao princípio de hierarquia das normas e seria, do ponto de vista da constituição, inválido.

• As mudanças legislativas internas devem estar acompanhadas das modificações dos convênios para evitar a dupla tributação internacional que tiver sido subscrita com outros países, com o propósito de adaptar os sistemas tributários a este novo fenômeno de comercialização – a Internet.

A OCDE publicou uma lista de 28 transações típicas de comércio eletrônico e sua consideração, a fim de qualificar os diferentes tipo de rendas. Detalhamos a seguir cada uma delas, indicando a posição deste estudo, para maior visualização das diferenças existentes:

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
<p>Compra eletrônica de produtos tangíveis O cliente seleciona um artigo de um catálogo virtual de produtos tangíveis e faz o pedido eletronicamente, diretamente a um provedor comercial. Não existe pagamento separado para o cliente pelo uso do catálogo. O produto é entregue fisicamente ao cliente por meio da empresa de transporte de carga.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Compra eletrônica de produtos digitalizados O cliente seleciona um artigo de um catálogo virtual de programas de computação ou outros produtos digitais e faz o pedido pela via eletrônica, diretamente a um provedor comercial. Não existe pagamento separado para o cliente pelo uso do catálogo. O produto digital é copiado ao disco rígido do cliente ou a outro meio não temporário.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Descarga de produtos digitais para exploração dos direitos de autor O cliente seleciona um artigo de um catálogo virtual de programas de computação ou outros produtos</p>	"royalties"	Cessão de exploração de direitos

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
digitais e faz o pedido pela via eletrônica, diretamente de um provedor comercial. Não existe pagamento separado para o cliente pelo uso do catálogo. O produto digital é copiado ao disco rígido do cliente ou a outro meio não temporário. O cliente adquire o direito para explorar comercialmente o direito de autor do produto digital.		
<p>Atualizações e acréscimos</p> <p>O provedor do software ou outro produto digital fornece ao cliente atualizações e acréscimos dos produtos digitais. Não há acordo de produzir atualizações ou acréscimos especificamente para cliente determinado.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Software de duração limitada e outras licenças sobre informação digital</p> <p>Os clientes recebem o direito de uso de programas de computação ou outros produtos digitais por um período de tempo menor que a vida útil do produto. O produto é instalado eletronicamente ou entregue em meio tangível, tal como CD. Apagam-se todas as cópias do produto digital ou seu uso é vedado após o prazo de licença.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Programa de computação ou outro produto digital de uso único</p> <p>Os clientes recebem os direitos de uso de programas de computação ou outros produtos digitais por uma única vez. O produto talvez possa ser transferido para o computador ou ser usado por via remota (ex. uso de programas de computação armazenados em servidor a distância). Os clientes não recebem os direitos para copiar o produto digitalizado a não ser que seja necessário por requerimento do produto digital para sua utilização.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Hosting de uma aplicação – Licença separada</p> <p>O usuário possui uma licença perpétua para o uso de um programa de computação. O usuário assina acordo com a entidade de hosting pelo qual esta copia o programa nos servidores de propriedade e operados pelo host. O host fornece apoio técnico para a proteção de falhas do sistema. O usuário pode acessar, executar e operar a aplicação do software por via remota. A aplicação é executada no computador do cliente após ter sido baixada ao RAM ou por via remota no servidor do host.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Hosting de uma aplicação – Contrato enlatado</p> <p>Por uma taxa única, o usuário assina acordo pelo qual</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
<p>o provedor que também é titular dos direitos de autor permite acessar uma ou mais aplicações de software, guarda as aplicações de software em servidor de propriedade e operado pelo host, fornecendo apoio técnico para programas e equipes de computação. O usuário pode acessar, executar e operar a aplicação de software por via remota. A aplicação é executada no computador do cliente após ser baixada no RAM ou por via remota no servidor do host. O contrato pode ser renovado anualmente mediante taxa adicional.</p>		
<p>Provedor de serviços de aplicação (Application Service Provider) O provedor obtém licença para usar uma aplicação de software no negócio do provedor, que é provedor de serviços de aplicação (ASP). O prestador põe à disposição do cliente o acesso a uma aplicação de software em servidores de propriedade e operados pelo provedor. O software automatiza uma função administrativa do negócio em particular para o cliente. Por exemplo, o software poderia automatizar a terceirização, pedido, pagamento e entrega de bens e serviços utilizados nos negócios do cliente, tais como úteis de escritório ou viagens. O provedor não fornece os bens e serviços, apenas os meios para automatizar e dirigir a interação com terceiros provedores destes bens e serviços. O cliente não tem direito a copiar o software e só utiliza o software no servidor do provedor; também não tem a posse ou controle de cópias do software.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Taxas por licença para provisão de serviços de aplicação (Application Service Provider) Como o anterior, mas o ASP paga ao provedor da aplicação de software uma taxa percentual sobre os ingressos cobrados aos clientes. O contrato tem duração de um (1) ano.</p>	Prestação de serviços	Cessão de exploração de direitos
<p>Hosting de “Web sites” O provedor oferece espaço em seu servidor para hospedar “Web sites”. O provedor não obterá direitos de autor que tiverem sido criados pelo programador do conteúdo do “Web site”. O titular do material com direitos de autor no “Web site” poderá manipulá-lo a distancia, incluindo a multiplicação do conteúdo. Remunera-se o provedor mediante taxa sobre o tempo decorrido.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Manutenção do programa de computação Os contratos de manutenção de software geralmente reúnem atualizações de programas e apoio técnico.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
Cobra-se uma taxa anual única que inclui atualização e apoio técnico. Na maioria dos casos, o objeto principal do contrato é a atualização do software.		
<p>Armazenagem de dados</p> <p>O cliente armazena dados de computação em servidores de propriedade e operados pelo provedor. O cliente pode acessar, carregar, recuperar e manejar dados a distancia. Nesta operação não existe software sob licença para o cliente. Um exemplo disto seria um varejista que armazena seus registros de inventário no computador do provedor e as pessoas do escritório de pedidos do cliente devem acessar remotamente essa informação para determinar se os pedidos foram feitos com base nas existências atuais.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Atenção ao cliente através de redes de computação</p> <p>O provedor presta ao cliente apoio técnico ““on line””, com instruções de instalação e informação sobre imperfeições ou falhas. Este apoio pode adotar a forma de documentação técnica virtual, uma base de dados contendo os problemas e comunicações com técnicos(por exemplo, por e-mail).</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Obtenção de dados</p> <p>O provedor cria uma base de informação, disponível para que os clientes pesquisem e obtenham dados. O valor principal para os clientes é a capacidade de pesquisa e extração de uma informação específica de uma vasta série de dados disponíveis.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Entrega de dados exclusivos ou de alto valor</p> <p>Como no caso anterior, o provedor cria uma base de informação, disponível para os clientes. Porém, neste caso, os dados possuem maior valor para o cliente do que os meios para encontrá-los e obtê-los.</p> <p>O provedor acrescenta um valor importante em termos de conteúdo (por exemplo, estudo de dados em bruto) mas o produto resultante não está preparado para um cliente específico e não se impõe aos clientes a obrigação de manter o conteúdo como confidencial. Como exemplo destes produtos, poderíamos mencionar relatórios especializados da indústria ou investimento. Estes relatórios são enviados eletronicamente aos assinantes ou estão disponíveis para compra ou “download” de um catálogo ou índice virtual.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Publicidade</p> <p>Os anunciantes pagam para que seus avisos sejam</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
<p>difundidos aos usuários de um “Web site”. Os chamados “banners” são pequenas imagens incluídas na página Web que, quando pulsadas pelo usuário, a informação baixa à página especificada pelo anunciante. As taxas de publicidade são especificadas mais comumente em termos de custo cada mil “impressões” (número de vezes que aparece o anúncio ao usuário), no entanto, também podem se basear no número de pulsações (número de vezes que o usuário pulsa sobre o anúncio)</p>		
<p>Acesso eletrônico a assessoria profissional Qualquer serviço de consultor, advogado, médico ou profissional prestado a clientes via e-mail, videoconferência ou outro meio de comunicação a distância.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Informação técnica Fornece-se ao cliente informação técnica não divulgada relacionada com um produto ou processo (por exemplo, descrição narrativa e diagramas de um processo secreto de elaboração).</p>	“royalties”	Cessão de exploração de direitos
<p>Entrega de informação O provedor entrega dados aos assinantes na forma eletrônica e periodicamente, conforme as preferências pessoais dos mesmos. O valor principal para os clientes é a conveniência de receber informação amplamente disponível em formato feito à medida das necessidades específicas dos assinantes.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Acesso a “Web sites” interativos com assinatura prévia O provedor põe a disposição dos assinantes um “Web site” com conteúdo digital, incluindo informação, música, vídeos, jogos e atividades desenhadas ou não e de propriedade ou não do provedor. Os assinantes pagam uma taxa periódica fixa para acessar o “Web site”. O valor principal do “Web site” para os assinantes é interatuar com o ele quando estão “on line”, contrariamente à obtenção do produto ou serviço desde o “Web site”.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Portais de compras “on line” Um operador de “Web sites” possui catálogos eletrônicos de diversos comerciantes em seus servidores. Os usuários do “Web site” podem escolher produtos destes catálogos e fazer pedidos “on line”. O operador do “Web site” não tem relação contratual com os compradores. Limita-se a transmitir os pedidos aos comerciantes, responsáveis de aceitar e</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
completar a operação. Os comerciantes pagam aos operadores desses “Web sites” uma comissão igual a uma percentagem dos pedidos feitos através do “Web site”.		
<p>Leilões ““on line”” O prestador expõe muitos artigos a serem leiloados. O usuário compra os artigos diretamente do dono em vez de fazê-lo com a empresa que opera o “Web site”. O vendedor remunera ao prestador com uma percentagem do preço de venda ou taxa fixa.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Programas de derivação de vendas Um prestador ““on line”” paga uma comissão de vendas a um operador de “Web site” que deriva contatos de vendas ao prestador. O operador de “Web site” colocará um ou mais produtos do prestador no “Web site”. Se um usuário pulsar um destes produtos poderá acessar uma página do “Web site” do prestador e comprar o produto. Quando se utiliza o link da página do operador, o prestador pode identificar a fonte do contato de venda e pagar ao operador uma percentagem como comissão pela compra do produto</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Operações de aquisição de conteúdo Um operador de “Web site” paga a diferentes prestadores de conteúdos de notícias, informação ou outro tipo de material ““on line””, a fim de atrair usuários para o “Web site”. Alternadamente, o operador do “Web site” poderia contratar um prestador de conteúdos para gerar novo material, especificamente para o “Web site”.</p>	Prestação de serviços	Prestação de serviços
<p>Transmissão de áudio e/ou vídeo em tempo real pela rede O usuário acessa uma base de dados de conteúdo de material de áudio e/ou vídeo protegida por direitos de autor. O transmissor recebe por assinatura ou publicidade.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Alocação de conteúdos em página de terceiros Um provedor de conteúdos solicita a um operador de “Web site” ou de uma rede ter determinado conteúdo exposto no “Web site” desse operador ou nessa rede.</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos
<p>Assinatura a página que permite o “download” de produtos digitalizados Um provedor oferece aos assinantes um “Web site” com conteúdo digital protegido pelos direitos de autor (por exemplo, música). Os assinantes pagam uma</p>	Prestação de serviços	Cessão de uso de direitos

Tipo de operação	Tratamento da OCDE	Tratamento proposto
taxa fixa periódica para acessar o “Web site”. O valor principal do “Web site” é a possibilidade de fazer o “download” de produtos digitais.		

d) Estabelecimento permanente

Uma vez analisado o conceito de estabelecimento permanente da legislação interna de cada país e nos convênios para evitar a dupla tributação em vigor, corresponde perguntar: as normas ali contidas, são aplicáveis ao comércio eletrônico?

Em várias oportunidades afirmou-se que existe a necessidade de ajustar o conceito de estabelecimento permanente a fim de incluir as operações de comércio eletrônico ou que esse conceito deve ser abandonado.

Também surgiram propostas para estabelecer regras tributárias especiais para o comércio eletrônico, como as já existentes para artistas, transporte internacional e, em menor escala, companhias de seguros. Mas, na realidade, o comércio eletrônico não é um tipo particular de negócio mas um novo modo de realizar transações (produção, marketing, distribuição, etc.).

Um dos aspectos essenciais será determinar se o “Web site” de um servidor pertencente ou utilizado por uma empresa estrangeira reúne os requisitos previstos para ser considerado como estabelecimento permanente: se o servidor utilizado pode ser caracterizado como lugar fixo de negócios, ou se esse “Web site” pode ser considerado lugar fixo de negócios, se o exercício periódico das funções automatizadas pode ser considerado como exercício da atividade de uma empresa.

Ao analisarmos o número 1º do Artigo 5º do MCOCDE observamos que devem ser cumpridos certos requisitos para que se configure a existência de “um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade”.

Não há dúvida que, um servidor que possui um “Web site” através do qual uma empresa faz operações comerciais, cumpre com os requisitos de constituir uma atividade lucrativa e contribui para os benefícios da empresa. Porém, pode o servidor ser considerado como lugar de negócios?

Nesse sentido, é oportuno indicar que a alínea 10 dos Comentários ao MCOCDE, referindo-se aos negócios realizados através de “vending machines”, estabelece que “...pode existir um estabelecimento permanente inclusive se as atividades da empresa são realizadas principalmente mediante equipamentos automáticos, limitando-se a atividade do pessoal à instalação, manejo, controle e manutenção dos equipamentos. Desta maneira, a questão de se as máquinas de jogos, “vending” e outras, instaladas por uma empresa de um Estado Contratante constituem estabelecimento permanente dependerá de que a empresa realize ou não uma atividade empresarial diferente da instalação inicial das máquinas. Não existirá estabelecimento permanente se a empresa se dedicar unicamente a instalar as máquinas e depois as outorgar em aluguel a outras empresas. Pelo contrário, pode existir um estabelecimento permanente se a empresa que instala as máquinas também as explora e as mantém por sua conta. Isto é aplicável se as máquinas são exploradas e mantidas por um agente dependente da empresa”.

Quando a OCDE se refere à expressão “montagem de distribuidores automáticos, jogos de azar e outros”, poderia interpretar-se como compreendidos no conceito dos equipamentos informáticos que conformam um servidor que possui os “Web sites”. O servidor constitui o meio necessário para que uma empresa possua um “Web site” “on line” e, desse modo, ofereça os produtos ou serviços ao mundo inteiro, motivo pelo qual consideramos que não é simples intermediário mas instrumento que permite acessar um novo mercado “virtual” que não teria podido ser acessado pelos canais tradicionais.

A OCDE destaca a necessidade de separar claramente o significado de “servidor” e “Web site”. Considera que só o servidor possui a suficiente entidade para constituir um estabelecimento permanente, enquanto que o “Web site” não pode ser passível de tributação no país da fonte, por não ser esta atividade um estabelecimento permanente.

Um “Web site” não é mais do que uma combinação de software e informação e, portanto, absolutamente intangível, não podendo considerar-se como “lugar de negócios”; essa é a diferença, para efeitos fiscais, com o servidor que está constituído por equipamento informático (hardware) que necessariamente exige lugar fixo. Cabe, portanto, atribuir-lhe condição de lugar fixo de negócios, o que implica qualificação de estabelecimento permanente por reunir os requisitos estabelecidos no Artigo 5º do MCOUDE.

Com esta posição a OCDE parece abandonar a idéia de “lugar de negócios virtual”, objeto de debates em diferentes foros e apoiada pela administração tributária australiana, quem manifestou que considera que um “Web site” é um lugar virtual e, portanto, configurado como possível estabelecimento permanente se cumpre com os requisitos estabelecidos no Art. 5º do parágrafo anterior.

A nosso critério, o requisito necessário para considerar o servidor como estabelecimento permanente é reunir a condição de “fixo”, ou seja, que esteja situado em lugar geográfico determinado por um período de tempo suficiente. Existem, porém, possibilidades de sonegar a norma quando o servidor está localizado em computador portátil (“notebook”) próprio para situações de locomoção.

Para a OCDE é irrelevante que o servidor possa deslocar-se potencialmente, pois trata-se de questão estritamente fática sobre se o deslocamento ocorreu ou não, para deste modo determinar se foi cumprido o requisito de imobilidade exigido.

Não obstante, em parágrafos anteriores, compartilhamos esta posição da OCDE pois esta situação poderia equivaler ao desenvolvimento de outras atividades comerciais ou industriais que, como consequência do processo de globalização, gozam de ampla liberdade para a mobilidade de capitais, gerando alguns casos de descumprimento do requisito de permanência requerido para configurar estabelecimento permanente. Claro exemplo disso são as fábricas móveis, facilmente desmontáveis e deslocáveis a outras jurisdições.

Com relação à necessidade do fator humano, a OCDE parte da idéia de que uma empresa pode desenvolver transações eletrônicas em um país, sem a intervenção de operário algum. Carece de importância que a equipe utilizada para operações de comércio eletrônico seja operada ou mantida pelo pessoal da empresa presente no país da fonte.

Outrossim, as disposições contidas na alínea 4 do Artigo 5º do MCOCDE, referentes a atividades preparatórias ou auxiliares não constituem estabelecimento permanente, apesar de disporem de lugar fixo de negócios.

Entendemos, portanto, que a mera promoção da imagem da empresa e de seus produtos ou serviços não configura estabelecimento permanente, visto que se trata claramente de atividade auxiliar. Isto devido à dificuldade em determinar a porção dos benefícios a ela atribuíveis, embora possa contribuir efetivamente a sua produtividade.

Nesse sentido, Asorey²⁴ expressa que "...se o servidor funcionasse com propósito de armazenamento, exibição ou entrega de bens a consumidores, poderia ter um tratamento diferente do servidor que fornece publicidade. Por sua vez, se o servidor só pode ser utilizado para receber pedidos dos consumidores de outro país, estaria atuando como simples intermediário desses pedidos".

A OCDE mantém o critério tradicional de importância da atividade desenvolvida com relação à atividade principal, reconhecendo a dificuldade de estabelecer regras genéricas e inclinando-se por um estudo caso por caso.

A nosso entender, quando as funções de uma empresa, através do software e da informação contida nos equipamentos informáticos, inclui tarefas implicitamente relevantes e significativas em proporção a sua atividade comercial, estaríamos frente a um caso de estabelecimento permanente. Não poderíamos entender como atividade auxiliar ou preparatória a possibilidade de que uma empresa permita a seus clientes encomendar produtos e/ou serviços e pagá-los por meio de seu "Web site".

Pelo contrário, um "Web site" disposto unicamente para armazenar e fazer o "download" de produtos digitalizados que foram adquiridos por vias diferentes ao comércio eletrônico não pode ser catalogado de estabelecimento permanente.

Caso uma empresa mostrar um catálogo de produtos ou serviços, com preços em seu "Web site" armazenado em servidor instalado em um Estado A, indicando que podem ser adquiridos através do link com a página principal, localizada em servidor de outro Estado, estaríamos frente a uma atividade auxiliar, conforme o Artigo 5º.

Esta situação seria análoga à função desenvolvida por um escritório de representação. Não obstante, consideramos que deste modo seria simples sonegar a tributação no país da fonte.

Com relação aos agentes dependentes, corresponde indicar que, apesar da falta de instalação física, existe um estabelecimento permanente, porém, de tipo específico e caráter pessoal. O suposto que determina a existência de estabelecimento permanente é que uma pessoa desenvolva em um Estado uma atividade por conta de uma empresa não residente, sendo o critério determinante que essa pessoa disponha e tenha normalmente atribuições para assinar contratos que vinculem a empresa com terceiros.

No entanto, os intermediários com estatutos independentes, que atuem no contexto ordinário de sua própria atividade, não serão qualificados como estabelecimento permanente da empresa não residente.

²⁴ Asorey, Rubén O. "Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El Comercio". Periódico Económico Tributario. Outubro de 1998.

No referente a comércio eletrônico, a questão chave a analisar será se o provedor de serviços da Internet (Internet Service Provider – ISP) é ou não agente dependente da empresa não residente.

Compartilhando da posição adotada pela OCDE, o Internet Service Provider (ISP) não está autorizado a assinar contratos em nome da empresa e, portanto, atuará como agente independente no exercício habitual de sua atividade.

Por outro lado, apresentou-se a possibilidade de que um “Web site”, como mencionado anteriormente, não reúna os requisitos para ser considerada como “base fixa de negócios” mas possa ser qualificado como agente dependente.

O problema principal que enfrentam aqueles que apóiam esta opinião é que o primeiro requisito que deve cumprir o agente dependente é ser uma “pessoa”. O termo pessoa é definido pelo Artigo 3º do MCOCDE, que abrange as pessoas físicas, jurídicas ou grupos de pessoas. Seus comentários expressam que a definição não é de modo algum exaustiva e deverá interpretar-se em sentido muito amplo, mas se refere a casos como o de qualquer entidade que, embora não estando constituída como pessoa jurídica, é tratada como tal para a tributação (por exemplo, uma fundação).

Por esse motivo, a Suíça manifestou sua intenção de aceitar a modificação do termo “pessoas” do Artigo 3º do Modelo de Convênio para que, quanto ao comércio eletrônico, possa abranger um “Web site” ou página. Deste modo, a alínea 5 do Capítulo 5º comentado poderia aplicar-se a mesma considerando-o estabelecimento permanente, desde que o “Web site” ou página Web realize atividades comerciais que excedam as auxiliares ou preparatórias.

Com base no exposto, podem sustentar-se duas posições:

A primeira, que na definição de estabelecimento permanente, contida no Artigo 5º do MCOCDE, seria conveniente considerar como lugar fixo de negócios o servidor contendo um “Web site”. Neste ponto, corresponde esclarecer que deve levar-se em conta que seria extremamente simples para os provedores/prestadores sonegar a norma mediante a localização dos servidores em jurisdições de baixa ou nula tributação, o que não representa inconveniente do ponto de vista técnico.

Poderiam, também, estabelecer-se regras de transparência fiscal internacional mediante a adoção de supostos jurídicos por meio dos quais, nos casos dos servidores serem estabelecidos em jurisdições de baixa ou nula tributação, a renda seja considerada proveniente de residentes do país onde reside o sujeito que recebe o bem digitalizado.

Pelo contrário, caso se conclua que o conceito clássico de estabelecimento permanente deve ser abandonado por outro para o caso do comércio eletrônico, deveriam ser pesquisados novos critérios que permitam atingir o equilíbrio necessário entre as exigências de salvaguarda das instituições de caráter econômico-jurídico e a ampla gama de oportunidades tecnológicas às que podem recorrer aqueles que atuam no ciberespaço.

No momento de optar por uma solução, é preciso levar em conta que as normas tributárias devem poder ser aplicadas na prática; de nada serve um conceito de estabelecimento permanente que não permita tributar a renda obtida.

- Um servidor que possui um “Web site” poderia ser considerado como estabelecimento permanente e gravar a renda no país da fonte.
- Seria apropriado adotar supostos jurídicos por meio dos quais, caso os servidores sejam estabelecidos em paraísos fiscais, a renda seja obtida por residente do país onde reside o sujeito que recebe o bem digitalizado.

e) Determinação dos preços de transferência

Como resultado da transmissão quase instantânea e eliminação eficaz das fronteiras físicas, as administrações tributárias poderiam enfrentar mais dificuldades na hora de identificar, realizar o acompanhamento, quantificar e verificar as transações internacionais.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE manifestou que o comércio eletrônico e o desenvolvimento de redes privadas internas (Intranet) dentro dos grupos empresariais multinacionais, poderiam exercer pressão significativa sobre a maneira tradicional de tratar a fixação de preços de transferência baseados no princípio normal de mercado aberto (Arm's Length).

A dificuldade reside na aplicação dos métodos sobre fixação dos preços de transferência às circunstâncias fáticas especiais causadas pelas atividades do comércio eletrônico.

Em particular, a dificuldade obedece às maiores possibilidades de especialização, integração de funções comuns e cooperação entre diferentes localizações e entidades legais dentro do grupo multinacional. As mais significativas são:

- a) aplicar o método negociado;
- b) determinar os fatores de comparabilidade;
- c) aplicar os métodos tradicionais de transação;
- d) determinar e cumprir com os requisitos relativos à facilitação de informação e documentação.

O comércio eletrônico dificulta a aplicação das metodologias de preços de transferências porque é difícil estabelecer a comparabilidade das transações e realizar o estudo funcional identificando, avaliando e determinando a localização dos intangíveis, avaliar a contribuição e localização dos negócios integrados. Portanto, para as operações eletrônicas deverá prestar-se especial atenção nos métodos de comparabilidade baseados em lucros.

Outro aspecto que merece ser levado em conta na legislação dos Países Membros da ALADI, é a possibilidade de que as empresas e a administração fiscal

possam concluir Acordos Prévios de Preços (“Advance Pricing Arrangements” – APA’s)

Um acordo prévio de preços é um pacto ou convênio entre a empresa e a administração tributária por meio do qual é estabelecido, antes da realização das operações sujeitas a valoração, um conjunto de critérios adequados (métodos, ajustes e mudanças oportunas no mercado, hipóteses críticas referentes a sucessos futuros) a ser considerado na avaliação das operações realizadas entre pessoas ou entidades vinculadas.

Este tipo de acordos inicia-se formalmente a pedido do contribuinte (que apresenta proposta escrita, descrevendo o método a ser aplicado) e requer negociações entre ele (uma ou várias empresas associadas) e uma ou várias administrações tributárias.

No âmbito internacional, alguns países admitem acordos unilaterais, através dos quais se estabelece um compromisso entre a administração tributária e o contribuinte, sem estarem envolvidas outras administrações. No entanto, devido aos problemas de dupla tributação, originada pela correção dos preços de transferência, a maioria dos países preferem os APAs bilaterais ou multilaterais (ou seja, acordos envolvendo dois ou mais países).

As administrações tributárias podem considerar que os APA’s são especialmente úteis em temas relativos à alocação de benefícios ou atribuição de rendas ocorridas no contexto de transações de mercadorias, cessões de tecnologia, pagamento de patentes ou “know-how” e para as prestações de serviços.

Na legislação interna de alguns países não existe uma regulação específica referente a estes acordos. Não obstante, quando um convênio assinado para evitar a dupla tributação contém uma cláusula relativa ao procedimento de mútuo acordo, similar ao Artigo 25 do Modelo de Convênio da OCDE, as autoridades competentes deveriam permitir a assinatura de um APA, desde que os temas de preços de transferência possam levar a dupla tributação ou apresentem dúvidas ou dificuldades referentes à interpretação ou aplicação do convênio.

Por outro lado, também seria conveniente incluir nas legislações “Preços de Porto Seguro” (“Safe Harbour”) pois para salvar dificuldades próprias da aplicação do princípio “Arm’s Length” é possível estabelecer certas pautas com as quais, seguindo um conjunto simples de normas, os contribuintes tenham a certeza de que a Administração Tributária Nacional aceitará automaticamente seus preços de transferência.

Um porto seguro pode ter duas variantes, segundo as condições das transações controladas do contribuinte: 1) são excluídas certas transações do âmbito de aplicação das disposições para a fixação de preços de transferência (especialmente mediante a criação de entradas), ou 2) simplificam-se as normas a aplicar sobre essas transações (por exemplo, através da formação de faixas ou margens dentro das quais deveriam estar os preços ou lucros).

Os portos seguros permitem maior flexibilidade, especialmente em áreas onde não pode ser encontrado nenhum preço de mercado. Além disso, os contribuintes saberiam antecipadamente a que faixa de preços ou taxas de benefícios deveria sujeitar-se a sociedade para poder acolher-se ao porto seguro. Para ajustar-se a essas condições deveriam apenas aplicar um método simplificado, quase sempre uma medida de rentabilidade, o que lhes evitaria procurar transações comparáveis.

Pode ser encontrado exemplo destas disposições no Artigo 19 da Lei do Imposto de Renda da República Federativa do Brasil, que estabelece que estarão sujeitas a arbitragem as operações de exportação de bens e serviços (realizadas com entidades vinculadas), cujo preço médio for inferior a 90% do preço médio de tais bens ou serviços acordado pela própria empresa no mercado brasileiro durante idêntico período e em condições de pagamento semelhantes. Se a empresa não realizar vendas no mercado brasileiro, serão adotados os preços de empresas comparáveis.

• As legislações deveriam contemplar a possibilidade de celebrar acordos prévios de preços (APA's) e implementar regras de "safe harbour" com parâmetros razoáveis, para a determinação de preços de transferência.

VII. 3. Impostos e direitos aduaneiros

Até o momento não existe nem na Organização Mundial de Comércio (OMC) nem na Organização Mundial de Alfândegas (OMA), consenso sobre a definição de qual deveria ser a natureza jurídica das transações eletrônicas envolvendo mercadorias digitalizadas. Tampouco existe acordo sobre qual deveria ser a qualificação destas operações, se devem ser consideradas como comércio de mercadorias, de serviços ou se como outro tipo de comércio totalmente diferente.

A OMC desempenha um papel muito importante no desenvolvimento das transações realizadas por meios eletrônicos, pois é a encarregada de regular e fomentar o comércio internacional; por esse motivo – como expressam Watson, Flynn e Conwell²⁵ – um dos grandes desafios desse Organismo será encontrar uma regulação que fomente o crescimento do comércio eletrônico, protegendo, ao mesmo tempo, os interesses de seus Países Membros.

A Declaração sobre o comércio eletrônico Mundial, adotada em 20 de maio de 1998 pela Conferência Ministerial da Organização Mundial do Comércio (OMC), representa um compromisso formal para os membros desse organismo internacional, segundo o qual "manterão sua prática atual, se não forem impostos direitos de alfândega às transmissões eletrônicas". Esta Declaração foi adotada devido à forte pressão dos Estados Unidos. Corresponde esclarecer que esta moratória se refere a não impor direitos aduaneiros exclusivamente às operações envolvendo bens digitalizados.

Por este motivo, estabelecer esses direitos representaria desobedecer os acordos alcançados com as posteriores reclamações por parte dos membros da OMC que se considerem afetados. Esse compromisso não está abrangido pelas obrigações da OMC nem pelo Entendimento de Solução de Controvérsias atualmente em vigor.

Em julho de 1999 o Conselho do Comércio de Serviços da OMC deu a conhecer um relatório por meio do qual se conclui que a provisão de serviços

²⁵ WATSON, Peter; FLYNN, Joseph e CONWELL, Chad, "Completing the World Trading System. Proposals for a Millennium Round", Kluwer Law International, La Haya, 1999, Pág. 91.

eletrônicos se enquadra no contexto do GATS, visto que o Acordo se aplica a todos os serviços sem importar a forma em que são entregues.

Quanto à determinação sobre se a transmissão de produtos digitalizados deve ser considerada como prestação de serviços, a Comissão decidiu aprofundar no estudo do tema antes de chegar a uma conclusão.

Corresponde mencionar o que expressam Peña e Borghi²⁶: “No relatório do Conselho de Serviços do Programa de Trabalho sobre comércio eletrônico chegou-se à conclusão de que é importante manter o princípio de que todos os produtos providos de forma eletrônica estão cobertos pelo GATS. A maioria dos produtos (sic) prestados de forma eletrônica, como as telecomunicações, os serviços financeiros, estão claramente identificados na lista de classificação de serviços e nas ofertas realizadas pela OMC; portanto, sua classificação não seria um problema. Mas não existe uma classificação que nos permita afirmar que todos os produtos intangíveis ou mesmo aqueles fornecidos eletronicamente são serviços por definição. Portanto, entende-se que o que se transmite por meios eletrônicos podem ser serviços ou bens intangíveis”.

Afirmam, também, que “O GATS não possui disposições sobre proibição alguma à aplicação de gravames às prestações de serviços transfronteiriços... No entanto, se tratando de serviços que o país tiver consolidado com tratamento nacional sem limitações, não se poderia aplicar nenhum tipo de tratamento discriminatório contra as empresas ou provedores estrangeiros. Esta discriminação poderia ser comprovada ao constatar que a imposição de um gravame aumenta o nível de proteção com prejuízo para o provedor estrangeiro”.

Por outro lado, a OCDE adotou a posição de considerar estas operações como prestação de serviços e esta parece também a posição da União Européia, tal como expressa o artigo 1.1 da proposta de Diretriz sobre aspectos jurídicos do comércio eletrônico, ao estabelecer que “o objetivo desta Diretriz é garantir o correto funcionamento do mercado interior e, especialmente, a livre circulação dos serviços da sociedade da informação entre os Estados Membros”.

Não obstante, a mencionada diretriz se aplica às prestações de serviços estabelecidos em um Estado Membro e não se aplica até serem adotadas medidas a nível internacional aos serviços procedentes de um prestador estabelecido em país não pertencente à Comunidade.

Os Estados Unidos, que pertencem à OMC, questionam a possibilidade de considerar a transferência de bens digitalizados como prestações de serviços, pretextando que nem todo comércio eletrônico é prestação de serviços, principalmente no caso de que um mesmo bem exista como material e digitalizado. Entende que ao considerar o primeiro suposto como importação e o segundo como prestação de serviços, e verificar a diferença, quanto a direitos aduaneiros somente pelo meio de condução do produto, existirá certamente uma distorção econômica.

Embora a situação atual do comércio eletrônico direto coloca no mercado nacional produtos não gravados com impostos ao consumo e direitos aduaneiros, o gera: a) concorrência desleal; b) perda de arrecadação tributária e c) falta de controle, criando uma situação de falta de equilíbrio tributário, deve levar-se em conta que qualquer modificação às disposições aduaneiras deverá ser feita considerando os

²⁶ PEÑA, Julián e BORGHI, Alicia, “Comercio Electrónico y Organización Mundial del Comercio”. Revista de Derecho Internacional, N° 2, Abril de 2002, Pág. 38.

compromissos e acordos internacionais em vigor, dos quais fazem parte os Países Membros da ALADI.

As normas que conformam a legislação aduaneira dos Países Membros da ALADI não prevêm a consideração da transmissão eletrônica como uma mercadoria.

Deveria chegar-se internacionalmente a uma legislação uniforme para as operações de comércio eletrônico direto (“on line”), que esclareça como qualificar estas transações, tanto para as importações como para as exportações.

Isso permitirá eliminar ou atenuar a insegurança jurídica atualmente existente, tanto para os sujeitos operadores como para as administrações aduaneiras, de maneira tal que sejam evitados: a) as distorções atuais geradas entre a entrega de produtos com suporte físico e em forma digital, e b) canais de evasão por inexistência de normas específicas que contemplem o comércio eletrônico.

- **Os bens transmitidos por meios eletrônicos podem ser serviços ou bens intangíveis.**
- **É preciso tomar consciência de que não gravar as operações “on line” afeta os princípios da tributação (neutralidade, igualdade, equidade) Por isso, é preciso que os organismos internacionais adotem uma atitude objetiva.**

ANEXO

PANORAMA INTERNACIONAL

I. Avanços em organismos internacionais

1. Considerações gerais

As eventuais mudanças projetadas desde o início pelo comércio eletrônico no futuro da troca de bens e serviços a nível internacional provocou acentuada preocupação das organizações internacionais e de alguns países do mundo.

Tanto a Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI), a Organização Mundial do Comércio (OMC), a Comissão das Nações Unidas para o Direito Mercantil Internacional (UNCITRAL), a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a União Européia (UE), bem como certos países como os EUA, Canadá, Austrália e França em primeiro lugar, seguido da Argentina, Alemanha, Irlanda, Nova Zelândia e Reino Unido entre outros, foram pioneiros no estudo das conseqüências e alcance dos efeitos do comércio eletrônico.

2. Os avanços da OCDE sobre comércio eletrônico

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento (OCDE) aparece em primeiro lugar posicionando-se como centro de coordenação de trabalhos e discussões em matéria de tributação relativa aos problemas gerados neste contexto pelo comércio eletrônico.

De acordo com a apresentação realizada pelo Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, em novembro de 1996, do documento denominado “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”, ocorreu a primeira aproximação e posicionamento em nível de Estado da política internacional a ser aplicada conforme a incidência e o auge do comércio eletrônico a nível mundial. Este fato provocou, inevitavelmente, que na Reunião Mundial da OCDE de novembro de 1997, em Turku (Finlândia), seja tratado por primeira vez o tema do comércio eletrônico²⁷.

Embora neste primeiro foro não se tenham estabelecido critérios específicos no âmbito do comércio eletrônico e seus efeitos no campo da tributação, evidenciou-se a conveniência de aplicar os tributos existentes às transações vinculadas com o comércio eletrônico rejeitando a introdução de novos impostos específicos para a atividade; tal como se depreende do documento emitido pelo Tesouro dos Estados Unidos da América do Norte, de novembro de 1996. Outrossim, foram estabelecidos programas tentativos para o estudo dos efeitos e alcances do desenvolvimento do comércio eletrônico nos sistemas tributários do mundo, entre outros, aspectos transnacionais ligados à questão (proteção do consumidor, tecnologia da informação, educação, entre outros temas).

No ano 1998, foram intensificados os estudos por parte da OCDE sobre os aspectos tributários do comércio eletrônico, estabelecendo-se para tanto, tal como previsto no ano 1997 em Turku, os objetivos a serem tratados em outubro de 1998, em Ottawa (Canadá) no Congresso de Ministros da OCDE sobre a tributação e o comércio eletrônico.

Antes da Conferência, a Comissão do Conselho de Ministros da União Européia, tendo em vista as primeiras manifestações de várias nações,

²⁷ OCDE: “Conferência sobre eliminação de barreiras ao comércio eletrônico global” novembro de 1997, Turku.

especificamente, dos Estados Unidos, adotou em junho de 1998²⁸ um conjunto de propostas a fim de sentar as bases futuras dos sistemas tributários da Comunidade; pretendia-se também que o mesmo servisse de plataforma comum da posição que deveria adotar a União Européia e seus Estados Membros frente à conferência da OCDE programada para outubro desse ano.

A posição sustentada pela União Européia divergia da posição manifestada pelos Estados Unidos. Fruto dessas divergências, com o conseqüente risco de ações unilaterais, a OCDE fez um chamado à coordenação das atuações nacionais, visto o caráter internacional do problema e os inconvenientes que supunha a adoção de soluções individuais e não acordadas²⁹.

Não obstante, a Conferência teve um avanço positivo, conformando Grupos de Trabalho no seio da Organização, para o estudo dos aspectos mais relevantes como o Imposto de Renda, o Imposto ao Valor Agregado na tributação internacional e os Convênios de Dupla Tributação.

Durante 1999, os Grupos de Trabalho iniciaram os trabalhos de identificação dos problemas principais e suas conseqüências. Assim, em outubro de 1999, celebrou-se em Paris um novo Congresso da OCDE, denominado "Foro sobre comércio eletrônico". No âmbito tributário, a Conferência permitiu valorizar os progressos experimentados pelos diferentes Grupos de estudo, basicamente na determinação dos princípios tributários que deveriam reger as regulações sobre o comércio eletrônico. Outrossim, confirmou-se o critério adotado na Conferência de Turku, sobre a não introdução de novas figuras impositivas, e foram apresentadas novas conclusões sobre aspectos tais como estabelecimento permanente, entre outros.

Atualmente, os Grupos de Trabalho apresentaram relatórios sobre os aspectos mais relevantes em que incide o comércio eletrônico, realizando-se não só estudos tributários mas sobre aspectos tecnológicos, sociais, estatísticos, de trabalho, entre outros. No que diz respeito ao campo tributário, foram desenvolvidas propostas e feitas recomendações sobre os principais problemas que afetam os impostos ao consumo como aqueles baseados na renda. A OCDE continua trabalhando sem cessar no desenvolvimento de políticas para a coordenação e conformação de um critério uniforme a ser aplicado ao comércio eletrônico.

3. Os Avanços da OMC sobre o comércio e eletrônico³⁰

A Organização Mundial do Comércio (OMC) inclina-se pela formação de um programa de trabalho amplo para examinar todas as questões relacionadas com o comércio eletrônico mundial que afetam o comércio. Desde 1998, a OMC estabeleceu como critério geral a não imposição de direitos aduaneiros às transmissões eletrônicas³¹. Embora esta última disposição tenha vigência limitada, na Conferência Ministerial de Doha, em Qatar, decidiu-se prosseguir com a mesma.

Na declaração de novembro de 2001, da quarta Conferência Ministerial em Doha, Qatar, foi proporcionado o mandato para as negociações em uma gama de

²⁸ Comercio electrónico y fiscalidad indirecta – Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social – COM (98) 374, final.

²⁹ Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda de España, "Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española", Octubre 2000, Pág. 230.

³⁰ www.wto.org/english/tratop_e/dda_e/dohaexplained_e.htm

³¹ Declaração Ministerial sobre Comércio Eletrônico Mundial, 20 de maio de 1998.

assuntos, incluindo edições referentes à colocação em andamento dos acordos atuais (Acordo sobre Tecnologia da Informação e Acordo Geral sobre Comércio de Serviços).

A declaração sobre o comércio eletrônico global adotada na Segunda Conferência Ministerial de 20 de maio de 1998 impulsionou o Conselho Geral da OMC a estabelecer um programa de trabalho compreensivo para examinar os assuntos relacionados com o comércio dentro do comércio eletrônico global. O Conselho Geral adotou –em 25 de setembro de 1998- um plano para este programa de trabalho, iniciando discussões sobre as aplicações do comércio eletrônico e o comércio sobre as mercadorias, serviços e TRIPS.

Na declaração de Doha foram mencionados os trabalhos desenvolvidos até o momento e encomendou-se ao Conselho Geral considerar os acordos institucionais mais apropriados para o manejo do programa de trabalho, de maneira a divulgar os progressos adicionais na quinta conferência ministerial.

Na declaração da segunda conferência ministerial também se mencionou e ratificou a necessidade de que os membros da OMC continuassem com a prática de não impor direitos aduaneiros às transações eletrônicas. A declaração de Doha indica que os membros continuarão com esta prática até a quinta conferência ministerial, a realizar-se no México em 2003.

Como podemos observar, embora os avanços da OMC no que diz respeito a políticas de tributação sobre o comércio eletrônico não são consideráveis, claro está o critério ratificado de não tributação às transações do comércio eletrônico, em princípio, moratória em vigor até 2003.

4. As políticas da União Européia sobre o comércio eletrônico.

A União Européia é pioneira no estudo das implicações do comércio eletrônico nos impostos indiretos, principalmente no Imposto ao Valor Agregado (IVA). A Comissão Européia iniciou, em 1996, os estudos das conseqüências fiscais que apresentava o aparecimento do comércio eletrônico, particularmente o crescimento da Internet no regime tributário interno, bem como da Comunidade.

Para isso, a Comissão Européia³², juntamente com 15 representantes das diferentes administrações fiscais nacionais, procedeu a examinar mais detalhadamente o possível impacto desta nova via comercial.

³² A Comissão Européia desempenha três funções fundamentais (1) Está encarregada da guarda dos tratados da União Européia, velando pela correta aplicação da legislação européia. (2) Como órgão executivo da União Européia, realiza gestões sobre políticas européias e negocia acordos comerciais e de cooperação internacional. (3) Devido a seu direito de iniciativa, é responsável da elaboração de propostas legislativas para a Comunidade expressando interesses gerais da União Européia.

Em suas iniciativas, a Comissão se rege pelo princípio de subsidiariedade e, por conseguinte, elabora legislação só nos âmbitos em que a União Européia está cada vez mais capacitada do que os Estados Membros individualmente, a fim de realizar uma ação eficaz. Uma vez apresentada uma proposta da Comissão ao Conselho de Ministros e ao Parlamento Europeu, as três instituições trabalham em conjunto para chegar a resultado satisfatório. Com o acordo da Comissão, o Conselho pode modificar a proposta por maioria, caso contrário requer unanimidade. O Parlamento Europeu compartilha o poder de decisão com o Conselho em uma série de âmbitos e tem direito de consulta em outros.

A Comissão está composta por trinta e seis Direções Gerais e serviços especializados. Cada Direção Geral está a cargo de um Diretor Geral que responde a um Comissário, cada um dos quais tem responsabilidades políticas e operacionais sobre uma ou mais Direções Gerais. São em total 20 Comissários (ou membros da Comissão), representantes da Comissão.

O primeiro enfoque provisório³³ determinava que em certos casos os princípios e normas tributários existentes seriam suficientes para garantir o percebimento do imposto, embora as administrações fiscais devessem efetuar alguns ajustes em virtude do incremento que este meio geraria nas transações intracomunitárias e internacionais.

As menores implicações e ajustes foram notados naqueles supostos em que as mercadorias compradas por email devem ser distribuídas por meios tradicionais, considerando, para tanto, que este novo meio de comercialização não devia criar maiores problemas aos regimes tributários atuais. Entretanto, o relatório ressaltou que o aumento do volume das transações requeria por parte das administrações uma simplificação dos procedimentos de despacho aduaneiro à importação de pequenos envios e um ajuste das normas aplicáveis às vendas a distância no mercado interno.

Por outro lado, no que diz respeito às entregas digitais, particularmente as destinadas a consumidores finais, foram consideradas um possível problema fiscal. A Comissão entendeu que os atuais procedimentos de controle e aplicação das administrações fiscais poderiam não ser adequados em alguns casos. Embora seja certo que, no momento da elaboração do relatório provisório considerou-se o baixo risco para esse momento da diminuição na arrecadação, também foi previsto a longo prazo o potencial do comércio eletrônico e suas conseqüências desfavoráveis para os sistemas impositivos internos se as autoridades fiscais não assumiam um papel ativo.

A recomendação principal do relatório provisório se baseava em que os impostos existentes podiam e deviam estar acompanhados de certos ajustes e que, portanto, não era necessária a criação de novos ou especiais tributos para este tipo de negócios.

Outrossim, em virtude das particularidades que envolvem o comércio eletrônico, a Comissão advertiu que as jurisdições fiscais por si sós não podiam solucionar os diferentes aspectos que abrange este tipo de transações, mas que devia estar acompanhado de certo grau de colaboração internacional. A gestão e administração eficaz dos impostos, segundo a Comissão, dependerá em grande medida de um consenso internacional, de maneira a evitar a dupla tributação, isenções de impostos e segurança e certeza suficiente entre os sujeitos implicados.

Para esses efeitos, a Comissão adotou em junho de 1998³⁴ um conjunto de propostas a fim de sentar as bases futuras e o debate na Comunidade. Pretendia-se também que servisse de plataforma comum da posição que deveria adotar a União Européia e seus Países Membros na Conferência da OCDE programada para outubro desse ano.

A maior preocupação da Comunidade era chegar a um consenso internacional, de modo que o regime de impostos indiretos da Comunidade devia ser neutro com relação às empresas radicadas fora ou dentro da União Européia. Efetivamente, todos os serviços para consumo dentro da União Européia deviam estar sujeitos às mesmas regras de tributação, não exercendo vantagens competitivas para aquelas empresas radicadas fora da Comunidade.

O Conselho da Economia e Finanças da União – ECOFIN – examinou a proposta da Comissão em sua reunião de 6 de julho de 1998, resumindo sua posição

³³ Relatório provisório sobre as implicações do comércio eletrônico para o IVA e as alfândegas. Documento XXI/98/0359, de 3 de abril de 1998.

³⁴ Comércio eletrônico e fisco indireto – Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comitê Econômico e Social – COM (98) 374, final.

em três pontos: (1) Não era preciso prever nenhum imposto novo ou adicional, mas adaptar os impostos existentes, particularmente o IVA, para poder aplicá-los ao comércio eletrônico. (2) Para os impostos sobre o consumo, as entregas de produtos em forma eletrônica não deveria considerar-se mercadoria. No caso do regime do IVA da União Européia deviam considerar-se prestações de serviços. (3) Que as prestações destes serviços consumidos na Europa deviam ser gravadas na Europa, adotando o critério de gravame no país de destino/consumo.

O Conselho observou, também, o seguinte:

- O problema do controle de aplicação do IVA sobre o comércio eletrônico.
- A necessidade de normas para aceitação de faturamento eletrônico sem apoio em papel.
- A necessidade de procurar o cumprimento normativo dos contribuintes de terceiros países.
- A necessidade de prever a possibilidade de cumprir via eletrônica as obrigações fiscais, o cumprimento tanto das obrigações fiscais quanto da contabilidade eletrônica.

Em resumo, o Conselho proclamou em seu relatório um regime em matéria de fiscalização indireta, baseado nos princípios de neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade.

A nível internacional, a Conferência Ministerial da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, realizada em Ottawa em outubro de 1998, teve o êxito esperado pela União Européia, apesar de certas diferenças entre as conclusões do Congresso e os princípios adotados pelo Conselho ECOFIN, diferenças estas não relevantes³⁵.

Visando prosseguir com o trabalho iniciado e compatibilizar os princípios formulados pelo Conselho ECOFIN sobre aplicação do IVA aos serviços prestados pela via eletrônica, a Comissão apresentou uma proposta final com o Documento COM (2000) 349 final, de 7 de junho de 2000, contendo as principais modificações sobre os princípios tributários no IVA que devia adotar a União Européia.

Finalmente, em fevereiro de 2002 o Conselho deu aval político às novas regras propostas, tornando-as formais em 7 de maio de 2002, sob a Diretriz 2002/38/EC. Em termos gerais, a reforma reguladora estabeleceu para os prestadores residentes na União Européia isenção do IVA quando as vendas de seus produtos forem efetuadas a prestatários localizados fora do mercado europeu. A proposta prevê, também, no intuito de ajustar distorções competitivas, para o caso de operadores econômicos não estabelecidos na Comunidade, a aplicação da mesma carga tributária (IVA) que a aplicada a prestadores residentes na Comunidade, naqueles casos em que as vendas forem efetuadas entre sujeitos residentes fora da Comunidade e prestatários localizados dentro da União Européia.

³⁵ "Condições estabelecidas para tributação do comércio eletrônico" – OCDE, documento DAF/FE/CFA (98) 38/Rev. 3.

II. As políticas dos organismos internacionais sobre a tributação ao consumo

II.1. Principais conclusões e recomendações da OCDE

Em fevereiro de 2001, o Grupo de Trabalho N° 9 sobre impostos ao consumo do Comitê de Assuntos Fiscais emitiu um relatório que resume o trabalho iniciado há mais de dois anos sobre os impostos ao consumo e os aspectos mais relevantes no comércio eletrônico, base de discussão para a Conferência da OCDE de junho de 2001 em Montreal, Canadá.

O relatório centra o estudo em prestações de serviços e intangíveis de operações “cross-border”, enviadas a distância. Outrossim, a análise realizada se refere aos impostos sobre o consumo em nível nacional, no que diz respeito em níveis subnacionais embora se reconheça que não foram considerados em detalhe. Levando em consideração estes aspectos, em linhas gerais, as propostas do Grupo de Trabalho são as seguintes:

a) Lugar de consumo

O critério de lugar de consumo foi considerado pelo Grupo de Trabalho como o critério que deveria ser utilizado no que diz respeito a transações do comércio eletrônico. O fundamento para sua adoção está baseado em que o lugar de consumo outorga certeza e previne a dupla tributação, bem como a adoção de um critério uniforme evita não gravar a operação. O Grupo de Trabalho focalizou-se no tratamento tributário de produtos intangíveis ou serviços enviados eletronicamente via Internet.

Considerando a aplicação do critério de lugar de consumo, intangíveis e serviços devem ser entendidos como consumidos onde o cliente atualmente consome ou usa o serviço. Entretanto, a natureza global do comércio eletrônico, combinada com a mobilidade das comunicações, questionou a aplicação do critério de lugar de consumo. O Grupo de Trabalho concluiu que era impossível esta aplicação. Foram propostas, finalmente, alternativas práticas para sua solução.

Para operações B2B foram avaliadas alternativas incluindo a localização da receita do provedor, o lugar de contratação, a localização do comprador e a localização do prestador. Finalmente, optou-se como melhor parâmetro a localização do comprador do serviço, entendendo-se como lugar a localização do estabelecimento onde for prestado o serviço. Isso inclui, agências, filiais, escritórios de representação ou lugar fixo de atividade do comprador.

Para operações B2C foram identificadas certas opções, incluindo o endereço permanente do comprador ou lugar de residência, o centro vital de sua atividade, ou a nacionalidade do comprador. Reconheceu-se que o prestador ou provedor deve ter a possibilidade de identificar a localização e status tributário de seus clientes de maneira simples e segura.

b) Mecanismo de arrecadação do imposto

O Grupo de Trabalho avançou no sentido de chegar à maior praticidade e simplicidade na forma como as administrações arrecadam os impostos ao consumo dentro do contexto do comércio eletrônico. Para estes efeitos, elaborou cinco (5) mecanismos de arrecadação do imposto, incluindo autodeclaração/reversão do cargo,

registro de não residentes, arrecadação na fonte e transferência, arrecadação por terceiros (como entidade financeira) e soluções baseadas em tecnologia. Cada mecanismo foi avaliado em termos de confiabilidade e efetividade, tanto para carga dos negócios e implementação pelas administrações fiscais dos governos.

Para operações B2B, o Grupo de Trabalho encomendou a aplicação do mecanismo de autodeclaração/reversão do cargo, no qual se obriga o comprador a determinar a obrigação fiscal nas importações de intangíveis e serviços e registro na autoridade fiscal de sua jurisdição.

Para operações B2C, no curto prazo o Grupo encomendou a aplicação do mecanismo de registro de não residentes. Este mecanismo obriga os não residentes a efetuar operações em determinada jurisdição, registro e ingresso do imposto pelas operações realizadas com residentes da mesma.

c) Cooperação e assistência das administrações fiscais

O comércio eletrônico exige das autoridades fiscais minimizar o custo aos contribuintes e seu próprio custo administrativo ao máximo. Reconhece, também, a necessidade de minimizar o potencial de evasão que implica a Internet. A implementação de medidas complementares não deve estar indicada somente para reduzir o risco de perda de arrecadação mas para evitar distorções de competitividade em detrimento dos contribuintes. O Grupo de Trabalho concluiu também que as autoridades fiscais devem manter com segurança o acesso a informação de contribuintes, e aperfeiçoar o uso dos acordos bilaterais e multilaterais existentes para assistência entre as diferentes administrações e inovar internacionalmente em mecanismos para assistência na arrecadação de impostos.

Para operações B2B, o Grupo de Trabalho concluiu que a adoção do mecanismo de autodeclaração/reversão do cargo, combate substancialmente as principais consequências dos desafios neste campo.

Para operações B2C reconheceu-se que os mecanismos para uma efetiva tributação e controle são menos simples. Um balanço real deve ser feito entre as necessidades de arrecadação das autoridades e o interesse dos negócios e dos clientes, em termos de velocidade nas transações e custo de cumprimento fiscal.

Finalmente, evidencia-se a necessidade de reforçar a assistência e cooperação administrativa internacional entre as autoridades fiscais. O Grupo de Trabalho encomendou a avaliação dos instrumentos jurídicos existentes, especificamente no contexto do crescimento do comércio eletrônico e os determinados mecanismos de arrecadação examinados, resultando necessário para maior eficiência, um forte nível de cooperação internacional.

II.2. Modificações adotadas pela União Européia

A União Européia é o organismo que maiores progressos realizou no campo dos impostos indiretos e do comércio eletrônico. Não só desenvolveu propostas e recomendações sobre critérios básicos nos quais se sustentava o Imposto ao Valor Agregado na Comunidade, mas aplicou modificações por meio da Diretriz 2002/38/CE do Conselho, sem prejuízo da oposição e críticas de certos governos estrangeiros – especialmente os EUA, por ser o mais prejudicado.

a) Proposta final da Comissão

Realizaremos a seguir um resumo das propostas e recomendações mais relevantes.

i) Lugar de tributação

A Comissão propôs continuar com o princípio do lugar de prestação de serviços (capítulo 1 do artigo 9º), ou seja, o lugar de estabelecimento do prestador de serviços continua sendo o lugar de realização dos serviços.

Por outro lado, quanto às prestações realizadas via eletrônica, previu que deveriam ser tratadas como prestações de serviços, acrescentando que o âmbito de aplicação se limita às prestações de serviços via eletrônica com caráter oneroso, abrangendo a prestação de direitos de utilização de toda uma gama de serviços:

- Atividades culturais, artísticas, esportivas, científicas, de ensino ou semelhantes, inclusive as dos organizadores das mesmas, bem como as prestações de serviços acessórios próprios dessas atividades, o que engloba todas as formas de radiodifusão, som e imagem via eletrônica.
- Programas informáticos, inclusive os jogos eletrônicos.
- Tratamento de dados, e especialmente serviços informáticos, inclusive a recepção e criação de “Web sites” e outros serviços.
- Fornecimento de informação.

Conforme a proposta da Comissão, estas prestações deveriam tributar para o IVA no lugar de consumo ou localização do comprador.

As normas em vigor no artigo 9º, principalmente o capítulo 1, letras “c)” e “e)” do capítulo 2, da Sexta Diretriz dispunham que:

- as prestações de serviços realizadas por operadores estabelecidos em terceiros países a pessoas que não tributam a União Européia estão isentas do IVA, enquanto que os operadores estabelecidos na União Européia devem pagar IVA por estes serviços, visto que o lugar de prestação dos serviços é normalmente o lugar onde está estabelecido o prestador de serviços.
- prestações de serviços feitas por operadores estabelecidos na União Européia a compradores estabelecidos em terceiros países ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade porém fora do país de quem os preste devem ser feitos com IVA visto que o lugar de prestação é o lugar onde se realizam materialmente estas prestações.

Conforme afirmou a Comissão, a fim de justificar a modificação do princípio do sistema de fiscalização indireta da União (Princípio de país de origem), as disposições em questão desvirtuavam a concorrência em detrimento dos operadores estabelecidos na União Européia. Portanto, a proposta previa transferir, como norma básica, a prestação dos serviços antes mencionados ao lugar onde o comprador tenha estabelecido a sede de sua atividade econômica ou lugar permanente para prestar o serviço ou, caso contrário, o lugar de residência habitual (letra (f) do capítulo 2 do artigo 9º, primeiro inciso da proposta). Quando o comprador for sujeito passivo de um

país diferente do de domicílio de quem presta os serviços, assumiria a responsabilidade do imposto fiscal.

Por outro lado, quando as prestações forem realizadas por sujeitos passivos, radicados na Comunidade ou fora dela, com relação a consumidores finais estabelecidos na Comunidade, a proposta incluiu uma disposição específica por meio da qual o lugar da prestação é estabelecida no Estado Membro no qual estiver identificado o prestador de serviços para os efeitos do IVA. O prestador de serviços deveria estar identificado quanto ao IVA de acordo com as disposições em vigor: (1) para aqueles sujeitos radicados na Comunidade, as disposições em vigor serão as estabelecidas pelos Estados Membros. (2) para os prestadores de serviços estabelecidos fora da Comunidade, a proposta estabelecia a exigência de se inscrever no imposto quando o volume anual superasse 100.000 euros.

Em resumo:

- Para os serviços prestados por um operador de terceiro país a um comprador da União Européia, considerar-se-á que o lugar de tributação está na União Européia e, por tanto, sujeitos a IVA.
- Quando estes serviços forem prestados por um operador da União Européia a um comprador de um terceiro país, o lugar de tributação será o lugar no qual estiver o comprador, não estando sujeitos a IVA da União Européia.
- Quando um operador da União Européia preste estes serviços a um sujeito passivo (sujeito inscrito) estabelecido em outro Estado Membro, o lugar de prestação será o lugar que estiver estabelecido o comprador.
- Quando esse mesmo operador prestar estes serviços a um particular (consumidor final) estabelecido na União Européia ou a um sujeito passivo estabelecido no mesmo Estado Membro, o lugar de prestação será o lugar em que estiver estabelecido o prestador de serviços.

ii) Medidas de simplificação

A Comissão propôs, também, a isenção do IVA para aqueles operadores de terceiros países cuja única atividade na Comunidade implique a prestação de serviços via eletrônica e que não superem um limite anual de 100.000 euros.

Esta medida, conforme indicou a Comissão, visava essencialmente facilitar o funcionamento do regime fiscal, evitando impor cargas excessivas ao desenvolvimento do comércio eletrônico internacional, particularmente para empresas muito pequenas ou para empresas que só realizassem vendas ocasionais a consumidores da União Européia.

Para aqueles sujeitos que superem a base comentada, a Comissão propôs a utilização de um registro de operadores, devendo o vendedor inscrever-se no Estado Membro onde for efetuada a primeira prestação tributável. Isto permitirá ao operador cumprir com todas as obrigações sobre o IVA da União Européia junto a uma única administração fiscal. Esta medida colocaria em igualdade de condições os operadores da União Européia e de terceiros países sobre as prestações a consumidores da Comunidade.

Outra medida proposta foi a de ajustar o sistema tributário para poder realizar via eletrônica todos os procedimentos referentes ao registro; para isso a Comissão

elaborou a idéia de que as administrações fiscais deverão colocar à disposição dos operadores os elementos necessários para a rápida identificação do IVA dos clientes, o que deveria em princípio permitir a um prestador de serviços determinar em que medida uma transação deve estar sujeita a imposto sobre valor agregado.

iii) As funções de fiscalização nas administrações fiscais dos Estados Membros da UE

Para acompanhar estes desafios, a Comissão realizou um estudo sobre a situação do plano de Cooperação Administrativa e a Estrutura dos Mecanismos de Controle do ano 1997, denominado programa Fiscalis³⁶.

O regime do Imposto ao Valor Agregado foi introduzido na Comunidade há mais de oito anos. As exigências que tinha a inspeção do IVA e o desafio de abolir os controles de fronteira tornavam necessária uma colaboração entre Estados Membros de alcance até então desconhecido. Isto é, os Estados Membros precisavam de mais informação de outros Estados para poder fiscalizar o devido cumprimento dos regimes tributários internos nas operações intracomunitárias.

Conforme as conclusões do relatório elaborado pela Comissão, a União Européia não resolveu os problemas de eficiência na aplicação e fluidez do sistema de controle fiscal. Em alguns Estados Membros o controle do IVA foi obstaculizado por uma série de problemas de organização e administração. O controle do IVA continua estando ligado a objetivos puramente nacionais, sem que exista perspectiva intracomunitária.

Com base no estudo realizado, a Comissão elaborou uma proposta a fim de adaptar o sistema de fiscalização ao comércio eletrônico³⁷.

Sem prejuízo da extensa proposta, as medidas principais em que se sustentou o relatório da Comissão foram a de adaptar a administração fiscal dos Estados Membros à tecnologia moderna, dedicando os recursos precisos para tal, o qual inclui a formação dos inspetores, estabelecimento da oportuna infra-estrutura técnica e jurídica, sensibilização dos funcionários, em geral, sobre estes problemas e maior fluidez de intercâmbio de informação entre Estados Membros e com terceiros países.

b) Críticas dos EUA às medidas propostas pela Comissão da UE

As críticas sobre as políticas propostas pela Comissão Européia foram imediatas; todos os setores tanto públicos como privados dos Estados Unidos avançaram contra a proposta da União. As duas medidas de maior repercussão foram (1) outorgar aos produtos vendidos através da Rede o tratamento de prestações de serviços; (2) impor uma suposta exigência de inscrição no imposto ao valor agregado para aquelas empresas com domicílio fora da jurisdição da União Européia quando o volume anual de negócios supere os 100.000 euros.

³⁶ Comitê Permanente de Cooperação Administrativa (CPCA), abril de 1997. O programa Fiscalis foi aprovado mediante decisão do Parlamento Europeu e do Conselho, em 30 de março de 1998 (Decisão 888/98/CE).

³⁷ Comissão das Comunidades Européias, Bruxelas, 28.01.2000, COM (2000) 28 final.

Os Estados Unidos são o primeiro opositor à mudança de natureza dos bens distribuídos através da Rede. Para resumir o pensamento da política norteamericana, podemos mencionar Joseph Guttentag, Subsecretário do Tesouro dos Estados Unidos, que manifestou "...devemos resistir a tentação de estabelecer respostas que representem uma simplificação ou generalização, como por exemplo, a conclusão de que a provisão de informação digitalizada é em todos os casos provisão de serviços e não provisão de bens ou direitos de uso sobre um intangível"³⁸.

Por outro lado, quanto a exigências de inscrição no IVA de empresas radicadas fora da jurisdição da Comunidade, as críticas se centraram em duas questões, (a) a duvidosa potestade tributária dos Países Membros da União para gravar com IVA aquelas operações; e (b) a ruptura do compromisso da Comunidade de modo a lutar pelo princípio de neutralidade para aquelas operações que adotem a via do comércio eletrônico. Esta crítica se baseou na mudança de posição proposta pela Comissão onde se aconselhou mudar o critério de tributação que vinha sendo aplicado tempo atrás, dispondo como novo princípio, para o IVA pelas prestações através da Rede, o de "país de destino".

Devemos ressaltar que antes de se instituir o comércio eletrônico não era questionado dentro da Comunidade o critério sustentado no princípio do país de origem que previa, como regra geral, para o IVA sobre as prestações de serviços, a localização do fato imponible³⁹. Para esses efeitos, a localização do fato imponible era o lugar em que o prestador do serviço tinha a atividade econômica⁴⁰, situação que a Comissão aconselhou modificar para os casos comentados.

Os EUA alegaram que as medidas propostas pela Comissão violavam o compromisso de neutralidade assinado pela União Européia, sendo que estas medidas fazem diferenças no tratamento tributário dos produtos comercializados através da Rede, sobre aqueles adotados pela "via tradicional", podendo inclusive ser mais onerosa a via eletrônica.

c) Nova Diretriz do Conselho ECOFIN – Diretriz 2002/38/CE

Sem prejuízo das críticas do Governo dos Estados Unidos à Comissão Européia, os estudos continuaram avançando. Finalmente, em 7 de maio de 2002, o Conselho ECOFIN chegou a acordo político com relação à própria Diretriz realizada pela Comissão Européia em junho de 2000, quanto à aplicação dos produtos digitalizados (comércio eletrônico).

Conforme a nova Diretriz – 2002/38/CE – as novas regras deverão ser incorporadas às normas por parte dos Estados, antes de 1º de julho de 2003, correspondendo sua aplicação sobre aquelas operações realizadas sobre produtos digitalizados distribuídos em forma remota.

A nova disposição do Conselho ECOFIN reúne a maioria das propostas e recomendações previstas nos relatórios realizados pela Comissão Européia. Em resumo, prevê para as operações B2B a isenção fiscal para os provedores radicados fora da jurisdição territorial do IVA comunitário, responsabilizando para este tipo de

³⁸ Ver - www.mshb.com/ec/110998.htm

³⁹ **González Hurtado, Juan F.** "A aplicação do Imposto sobre o Valor Agregado às transmissões de bens pela Internet. Especial consideração das vendas entre países comunitários", Cadernos de Ciências Econômicas e Empresariais, Universidade de Málaga, Nº 32, 1997, pág. 121 e seg.

⁴⁰ Ver artigo 9, ponto 1 da Sexta Diretriz do Conselho de Comunidades Econômicas Européias. Ver, também, artigo 68 da Lei do Imposto ao Valor Agregado da Espanha.

supostos os próprios prestatários de serviços ou produto digital. Deste modo, determinou-se como mecanismo aplicável a autodeclaração/reversão do cargo fiscal.

Por outro lado, para as operações B2C, inovou-se quanto à forma de tributar este tipo de operações. As normas internas do IVA deverão exigir que os provedores não residentes na Comunidade e que realizem transações com consumidores finais, devam inscrever-se no imposto. Deste modo iguala-se a carga fiscal dos operadores internos –sujeitos radicados na Europa- com aqueles prestadores localizados fora da Comunidade.

A fim de cumprir com a mencionada obrigação, o provedor não europeu deverá registrar-se para fins fiscais em qualquer um dos 15 Estados Membros da União Européia, devendo aplicar o tipo de IVA do país onde resida o prestatário –consumidor final- (atualmente deve levar-se em conta que a alíquota do IVA varia de país para país entre 25% – Suíça – e 12% – Ilha da Madeira em Portugal). O estado-membro onde estiver registrado o provedor deverá renunciar ao IVA por este conceito em função do lugar onde residir o consumidor⁴¹.

Esta nova Diretriz está em período de prova e consta de uma vigência de três anos a partir de 1º de julho de 2003; finalizado o prazo o Conselho ECOFIN avaliará segundo a experiência de sua permanência.

Finalmente, a nova Diretriz prevê certas medidas para reduzir ao mínimo e simplificar a carga fiscal dos contribuintes não residentes; para estes efeitos foram introduzidas no campo fiscal disposições referentes à possibilidade de cumprimento da apresentação das declarações tributárias de forma eletrônica. Outrossim, está prevista sua apresentação trimestral.

⁴¹ Álvaro de Juan Ledesma, “Acordo alcançado sobre IVA no comércio eletrônico” http://V2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=142615

III. As Políticas dos organismos internacionais sobre o imposto de renda

III.1. Principais conclusões e recomendações da OCDE

Os grupos de peritos designados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE têm realizado anotações referentes ao estudo das regras existentes nas normas tributárias internacionais sobre o imposto de renda no contexto do comércio eletrônico. Conforme o programa de trabalho, esses rascunhos se centram na análise da validade do conceito de estabelecimento permanente, atribuição da renda, distribuição dos benefícios entre empresas vinculadas, entre outros, como base para a discussão na Conferência da OCDE, de junho de 2001, realizada em Montreal, Canadá.

Os relatórios de maior relevância para a tributação internacional são, por um lado, o denominado “Tax Treaty Characterization Issues Arising from E-Commerce”; em segundo lugar, o trabalho “Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions”, elaborados pelo Grupo Técnico de Assessores N°1, ambos de 1 de fevereiro de 2001.

Os mencionados documentos analisam o seguinte:

- A caracterização das operações e seu tratamento no Modelo de Convênio da OCDE. O Grupo estudou e analisou as características principais das operações, especificamente de 27 transações diferentes, que permitiriam ser realizadas integralmente via eletrônica, por exemplo o envio de produtos digitalizados, publicidade, hosting de aplicações, entre outras. As conclusões e recomendações do relatório visam determinar o tratamento a ser dado às mesmas quanto ao Modelo de Convênio. Em outras palavras, se a prestação deve enquadrar-se sob o artigo 7º – benefício empresa – ou no Artigo 12 – “Royalties” e Cânonos – ou seja, é preciso considerá-la prestação de serviço – Art. 7º – ou direito – Art. 12.
- Outro ponto tratado é a reavaliação do conceito de estabelecimento permanente que prevê o Modelo de Convênio diante das figuras negociáveis e as características particulares do comércio eletrônico. Neste sentido, analisou-se a possibilidade de que um servidor possa ser considerado estabelecimento permanente. A necessidade ou não de presença humana para admitir a caracterização como estabelecimento permanente.

Quanto aos preços de transferência, o comércio eletrônico tem o potencial de aumentar alguns problemas relacionados com a fixação de preços. Efetivamente, como resultado da transmissão quase instantânea de informação e a eliminação eficaz das fronteiras físicas, as administrações tributárias poderiam ter mais dificuldades na hora de identificar, acompanhar, quantificar e verificar as transações internacionais.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE manifestou⁴² que o comércio eletrônico e o desenvolvimento de redes privadas internas (Intranet) dentro dos grupos empresariais multinacionais poderiam exercer pressão sobre o modo tradicional de tratar a fixação de preços de transferência baseados no princípio normal de mercado aberto (Arm’s Length)

⁴² Ottawa, Canadá, reunião de Ministros da OCDE, outubro de 1998.

A dificuldade reside na aplicação dos métodos sobre fixação dos preços de transferência visto as especiais circunstâncias fáticas ocorridas devido às atividades do comércio eletrônico.

Particularmente, a dificuldade obedece às maiores possibilidades de especialização, integração de funções comuns e cooperação entre diferentes localizações e entidades jurídicas dentro do grupo multinacional. As mais significativas são:

- a) aplicar o método negociado
- b) determinar os fatores de comparabilidade
- c) aplicar os métodos tradicionais de transação
- d) determinar e cumprir com os requisitos de facilitar a informação e a documentação.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE concluiu que as recomendações existentes em suas Diretrizes sobre Fixação de Preços de Transferência são suscetíveis de ser aplicadas às empresas que utilizam o comércio eletrônico.

Neste sentido, os métodos tradicionais consideram-se válidos para estabelecer os preços de mercado.

Não obstante, quando esses métodos não possam ser aplicados com garantias de êxito, devido a informação insuficiente ou ausência de transações não controladas, ou essa informação não se considere confiável devido à situação do negócio, poderiam aplicar-se os métodos baseados nos benefícios.

O Comitê de Assuntos Fiscais é consciente da necessidade de prosseguir com o controle dos avanços no impreciso campo da fixação de preços de transferência e do comércio eletrônico, a fim de decidir se são necessárias recomendações adicionais na aplicação das Diretrizes.

BIBLIOGRAFIA

- Álvaro de Juan Ledesma “Alcanzado acuerdo respecto del IVA en el comercio electrónico”
http://V2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=142615
- Araujo Falção, Amílcar “El hecho generador de la obligación tributaria”, Ed. Depalma, Bs. As. 1964.
- Asorey, Rubén O. “Un desafío para el Derecho Tributario Latinoamericano del Tercer Milenio. El cibercomercio”. Periódico Económico Tributario N° 167. 1998.
- Bourtourault, P. Francia, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Borraccia, S.M., Toronto, "International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Campagnale, N.P., Catinot, S.G. y Parrondo, A.J. “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales”, Ed. La Ley, Marzo de 2000.
- Campagnale, Norberto P., Catinot, Silvia G. Y Parrondo, Alfredo J. “Comercio Electrónico – La tributación y caracterización de las rentas en el Modelo de Convenio de la OCDE”. Boletín AFIP Impositivo. Agosto de 2000.
- Campagnale, Norberto P. “La Definición de Establecimiento Permanente frente al Cibercomercio”, VIII Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar, Octubre de 2000.
- Campagnale, Norberto P., Catinot, Silvia G. Y Parrondo, Alfredo J. “Precios de Transferencia. Una Primera Aproximación”. Revista Técnica Impositiva N° 99. Enero de 2000.
- Carlos M. Giuliani, “Derecho Financeiro”, Tomo I, 6° Edición, Editorial Depalma.
- Clinton, W.J. y Gore, A.Jr., “A Framework For Global Electronic Commerce”, <http://www.iif.gov/eleccomm/ecommm.htm>.
- Comercio electrónico y fiscalidad indirecta – Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social – COM (98) 374, final.
- “Condiciones marco para la imposición del comercio electrónico” – OCDE, documento DAF/FE/CFA (98) 38/REV3.
- Department of Treasury, “Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce”, noviembre de 1996, <http://www.ustreas.gov>.

- Díaz, Vicente O., "Hacia una Categorización del Comercio Electrónico en sus Aspectos Tributarios", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Boletín Informativo, Mayo de 2000.
- "Dismantling the barriers to Global Electronic Commerce", OCDE, 1997, <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/Dismantl.htm>.
- Doernberg, R.L., and Hinnekens, L., "Electronic Commerce and International Taxation", 1997, Draft Report.
- "Electronic Commerce: Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", Reunión organizada en el marco de la OCDE, Turku, Finlandia, 1997.
- González Hurtado, Juan F. "La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las transmisiones de bienes en Internet. Especial consideración de las ventas entre países comunitarios", Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Málaga, N° 32, 1997.
- Hance, O., "Leyes y Negocios en Internet", McGraw Hill, 1996.
- Huston, J. And Williams, L., "Permanent Establishments – A planning primer", Ed. Kluwer, Deventer, 1993.
- Hornes, E.M. y Owns, J., "Tax and the Web; New Technology, Old problems", 50 Bulletin of International Fiscal Documentation, IV 12, 1996.
- Informe previsional sobre las implicancias del comercio electrónico para el IVA y las aduanas. Documento XXI/98/0359, del 3 de abril de 1998.
- Iniciativa europea de comercio electrónico, comunicación al Parlamento Europeo, el Comité Económico y Social y el Comité de Regiones, COM (97), 12-4-97.
- Informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de abril de 1998 y julio 2000.- "Competência tributaria nociva".
- Investigación efectuada por McKinsey. Revista Gestión Volumen 6 –Citada por Nuñez, Adriana, "Comercio Electrónico", Ed. La Ley, Bs. As., 2001.
- Joint EU-US Statement on Electronic Commerce en <http://www qlinks.net/comdocs/eu-us.htm>.
- "Las Nuevas Tendencias en el Comercio: El Comercio Electrónico", Comercio Exterior Argentino, Centro de Economía Internacional, 1997.
- "La Tributación en un contexto de Globalización Económica", Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Departamento de Comercio de Estados Unidos.
- McEwan, Juan P. Y Rivas, Roberto "Jurisdicción tributaria y sus implicancias frente al comercio electrónico", VIII Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Pinamar, Octubre de 2000.

- McEwan, Juan P. "Internet en el contexto del comercio internacional y las pautas de tributación en el Impuesto a las Ganancias Argentino", Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, 27/3/2000.
- McEwan, Juan P. "E-commerce y su problemática ante el Impuesto al Valor Agregado", Periódico Económico Tributario, Ed. La Ley, 27/7/2000.
- Millé, Antonio "Protección de bases de datos", DAT, N° 140.
- Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda de España, "Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española", Octubre 2000.
- Nuñez, Adriana S. "Política impositiva sobre el "Comercio Electrónico" en Internet. Periódico Económico Tributario N° 150. 1998.
- Nuñez, Adriana S. "Políticas impositivas sobre el comercio electrónico. ¿Qué rentabilidad sobre la inversión sacare en el comercio electrónico?. ¿Se ha vuelto loco? Somos colon en el nuevo mundo. ¿Qué rentabilidad saco el?". Periódico Económico Tributario N° 191. 1999.
- OCDE "Conferencia sobre la eliminación de las barreras al comercio electrónico global", noviembre de 1997, Turkú.
- OCDE. "Proposed clarification on the application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce", Paris, Agosto de 1999.
- OCDE. "The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce", 3 March 2000.
- O'Donnell, T.A. y Di Sangro, P.A., "United States Tax Policy on Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 12, Kluwer Law International, 1997.
- Ottawa. Reunión de Ministros de la OCDE. Canadá. Octubre de 1998.
- PEÑA, Julián y BORGHI, Alicia, "Comercio Electrónico y Organización Mundial del Comercio". Revista Derecho Internacional, N°2, Abril de 2002.
- Pita, Claudino "Los Sistemas Tributarios Latinoamericanos y la Adecuación de la Imposición de la Renta a un contexto de Globalización", Documento presentado en el XI Seminario de Política de la CEPAL, Brasilia, 25 al 27 de Enero de 1999. Criterios Tributarios N° 127/128.
- Powers, J.P., "International Tax Issues in Cyberspace. Taxation of Cross-border Electronic Commerce", Intertax, vol. 25, issue 4, Kluwer Law International, 1997.
- Reig, E.J., "Reflexiones sobre Globalización y Tributación, Futuro de la Fiscalidad". Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Período 1994-1996.
- Roccatagliata, F. y Hortalá I Vallvé, J., "Cuestiones Fiscales ligadas al uso comercial de Internet", Revista Estudios Financieros N° 176.

- Rodríguez Ondarza, José A., “Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso Español”, Papeles de Trabajo N° 3/97, Instituto de Estudios Fiscales de España
- Satanovsky, Isidro “Derecho Intelectual”, Tomo I, Ed. Tipografía Editorial Argentina, Bs.As. 1954.
- Schuster, Carla, “¿Hay establecimiento permanente en transacciones por medio de Internet que traspasan las fronteras?”, Periódico Económico Tributario, 29/8/97.
- Schwartz S., Jonathan “Transfer pricing and electronic commerce”. IBDF Bulletin, volumen 53, número 7.
- Stancanelli, N., “Comercio Electrónico”, Centro de Economía Internacional, 1997.
- Tax News Service N°11. 17/3/97 - Sentencia del 30/10/96, II R 12/92.
- “Tax Planning International Revue”, Vol. 25, N°2, February 1998.
- Teo, D., “Taxation of the Internet: an Australian perspective”, Tax Planning International Vol. 1, N°2, February 1998.
- Teijeiro, G.O., “El Concepto de la Representación o Establecimiento Permanente en el Derecho Comercial y Tributario”, Temas de Derecho Comercial Moderno, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1998.
- Tillinghast, David R., “The impact of the internet on the taxation of international transactions”, Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation, November/December 1996.
- Treasury Paper, "Electronic Commerce is the ability to perform transactions involving the exchange of goods or service between two or more parties using electronic tools and techniques".
- Vanistendael, Frans J. "Reinventing source taxation". University of Leuven. EC Tax Review. 1997-3.
- Vallvé, J.H., Roccataglia, F. y Valente, P., “La Fiscalidad del Comercio Electrónico”, Ed. CISS PRAXIS, Febrero de 2000.
- Villegas, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributario”, Ed. Depalma, 1994.
- Vogel, K., “Change.s to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, Bulletin, December 1997, International Bureau of Fiscal Documentation.
- WATSON, Peter; FLYNN, Joseph y CONWELL, Chad, “Completing the World Trading System. Proposals for a Millennium Round”, Kluwer Law International, La Haya, 1999.