

# A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR MEIO ELETRÔNICO

Ivan Lira de Carvalho  
Juiz Federal. Professor da UFRN.  
Doutorando em Direito (UFPE).

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O comércio eletrônico como objeto da tributação. 2.1. Princípios que devem orientar a tributação das operações realizadas via Internet. 2.2. O conceito de comércio eletrônico. 2.3. A expansão do comércio eletrônico e o seu posicionamento no contexto econômico no Brasil e no Mundo. 2.4. De como reage a tributação, frente ao comércio eletrônico. 3. Provedor: insumo imprescindível para os negócios do mundo *web* e as perspectivas da tributação sobre ele incidente. Natureza jurídica do serviço prestado, para fins de tributação. 4. Questionamentos sobre a imunidade e a isenção tributária pontual de operações via Internet. 5. Conclusões. *Referências bibliográficas.*

## 1. Introdução.

A divisão da linha da história da humanidade em idades (idade antiga, idade média, idade moderna e idade contemporânea), decerto terá que ser alterada, com o acréscimo de uma nova faixa, correspondente à inserção da Internet nas relações sociais e institucionais das pessoas, notadamente com o *boom* dessa via de comunicação, operada nos últimos cinco anos do século vinte. Conceitos e condutas foram revistos, valores foram totalmente reformulados, numa autêntica revisão radical em costumes e práticas, inclusive no campo dos negócios.

Assim, pode ser dito que a Internet colocou de bruços, também, conceitos e práticas jurídicas, inclusive os pertinentes ao Direito Tributário. Sim, pois em razão da difusão, em escala crescente, do comércio eletrônico (popularizado pelo anglicismo *e-commerce*) e da prestação de serviços on-line, adveio uma pletera de questionamentos acerca da possibilidade (ou não) de o Estado tributar ditas atividades. E é justamente sobre alguns desses problemas que tratará o presente ensaio.

É de ser considerado, sob a lente dessa revolução, um ponto deveras sensível do sistema estatal, que é o chamado poder tributário, cuja noção apresenta um profundo teor das manifestações próprias da soberania

do Estado. E não se fala aqui de qualquer manifestação, mas de uma das suas mais preclaras e necessárias, pois é certo que o Estado moderno (isto é, o Estado capitalista) deposita nesse poder sua principal fonte de manutenção, para a sua organização e exercício das atividades públicas irrenunciáveis, resolvendo e executando funções e serviços de ordem e de extensão várias.

Esse poder tributário se encontra tradicionalmente ligado à noção de jurisdição e por sua vez esta última tem permanecido vinculada, também por tradição, à noção de território nacional. Entretanto, o comércio eletrônico, como tudo que transcorre via Internet, não tem necessária amarração a um território determinado, nem dá demasiada atenção aos limites políticos e geográficos demarcadores das fronteiras nacionais.

Assim, da mesma forma que a atividade empresarial foi levada a adotar posturas e conceitos diferentes nos seus ofícios, a partir da implementação do *e-commerce*, também o Estado deve estar alerta para as novas formas de exercício da sua potestade tributária, sob pena de vê-la minguar sensivelmente.

É, pois, um dos mais destacados objetos deste estudo, a tentativa de levantar alguns pontos acerca de como o Estado pode participar dessa nova realidade, qual seja a das operações realizadas via Internet, potencialmente geradoras de tributos.

## 2. O comércio eletrônico como objeto da tributação.

### 2.1. Princípios que devem orientar a tributação das operações realizadas via Internet.

Qualquer ramo do conhecimento científico, para garantir respeito e utilidade às suas proposições, necessita ostentar uma razoável coleção de princípios, base sobre a qual são desenvolvidas todas as atividades de cunho investigativo do específico segmento. Acerca da força dos princípios, diz Ronaldo Poletti que estes são "certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber"<sup>1</sup>.

Pois no ainda incipiente campo da tributação do comércio eletrônico, apresenta-se um rol de princípios, os quais sem dúvida hão que ser somados aos princípios gerais do Direito e mais especificamente aos princípios do Direito Tributário, visando dar crédito e utilidade aos fins propostos por essa atividade arrecadadora estatal.

---

<sup>1</sup> POLETTI, Ronaldo. *Introdução ao Direito*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 285.

A sedimentação de uma razoável carta de princípios norteadores da tributação ora em estudo tem sido preocupação de entes estatais e de entidades não-governamentais, a exemplo do *Center for Strategic & International Studies* (CSIS), tradicional instituição pública norte-americana, dedicada à pesquisa e à análise do impacto da tecnologia da informação na sociedade e na estrutura do Estado, que no contexto do seu projeto *Global Information Infrastructure Comission* (GIIC) publicou importante documento, sob o título *E-commerce taxation principles: a GIIC perspective*, analisando os postulados a seguir destacados.

O primeiro deles, nominado nos circuitos acadêmicos como princípio da neutralidade, indica que deve o Estado abster-se de criar novos impostos ou taxas exclusivamente para o comércio eletrônico. Em complemento, entende o CSIS, através do GIIC, que a necessária e imprescindível tributação incidente sobre operações empresariais realizadas com o intermédio da Internet não deve ter por base o número de bits transmitidos ou descarregados (*downloaded*)<sup>2</sup>.

Como uma espécie de sub-princípio ou de postulado decorrente da neutralidade, Francisco A. Laguna<sup>3</sup> destaca a posição da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), segundo a qual o comércio eletrônico não deve ser submetido a impostos adicionais discriminatórios ou não equitativos, estabelecendo, assim, uma cláusula impeditiva de bi-tributação. Ainda sobre a vedação de dupla tributação, é posição assumida pelo CSIS, no GIIC, de que esta deve ser evitada, sob pena de se inibir o desenvolvimento do comércio eletrônico, devendo ser eliminados os riscos de que o usuário da Internet seja alvo de múltipla taxação, o que poderá ser feito se forem adotadas definições, conceitos e termos consistentes.

Outro princípio é o da eficiência, segundo o qual os custos administrativos para a imposição, a fiscalização e a arrecadação dos tributos incidentes sobre as operações on-line devem ser pautados no mais baixo nível possível, de sorte a não implicar numa desnecessária elevação dos custos para que as empresas cumpram regularmente a legislação tributária pertinente. Nesta linha de raciocínio, não devem os Estados lucubram engenhosos artifícios de ampliar os seus recursos através do filão comércio eletrônico, restando indene à tentação de criar tributos específicos para o *e-commerce*. Se não atentarem para essas linhas de conduta política, os Estados poderão impor severos reveses ao desenvolvimento empresarial

---

<sup>2</sup> Conferir Uncitral model law on electronic commerce with guide to enactment 1996 (Lei modelo da UNCITRAL sobre comércio eletrônico :1996 : com guia para sua incorporação ao direito interno), <http://www.mct.gov.br/temas/info/palestras/legisla%C3%A7%C3%A3o.pdf>., disponível na internet [12.04.2002].

<sup>3</sup> LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre consumo, vendas e uso no comércio eletrônico. in SILVA JÚNIOR, Ronaldo Lemos da e WAISBERG, Ivo (Org). *Comércio Eletrônico*. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo e Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 40.

tecnológico, afastando investidores e mutilando, na gênese, um florescente caminho de crescimento das atividades mercantis.

Na rota do princípio da eficiência está também o da flexibilidade. Assim, é preciso que os regimes fiscais sejam maleáveis e abertos às evoluções das regras de mercado e do avanço da tecnologia, cumprindo o papel extrafiscal de fomentar novos negócios.

Mais um princípio que se pode apontar no seio da tributação dos negócios eletrônicos é o da autonomia relativa desses tratos empresariais ou envolventes de empresas e consumidores. Com efeito, desde a consolidação da grande rede mundial de computadores, situado cronologicamente no Brasil em meados dos anos noventas, têm se manifestado infrutíferas as tentativas de regulamentação oficial e hermética das relações sociais (aí incluídas as comerciais) travadas via Internet. Essa constatação de saudável *ultima ratio* do Estado não pode ser esquecida quando da análise da tributação das operações realizadas por esse avançado meio da tecnologia da informação. Assim, é recomendável que os governos respeitem a liberdade das empresas, dos usuários e dos fornecedores, para que estes discutam e regulem questões como segurança, privacidade, inter-operabilidade e verificação e autenticação das transações via Internet, somente intervindo em casos extremos, a exemplo da tipificação criminal de condutas absolutamente intoleráveis, inclusive no meio administrativo e tributário. É oportuna a advertência que não está sendo aqui feita uma apologia ao *laissez faire* ou ao absentéismo desmesurado do Estado em matéria de tributação. Estimula-se, é verdade, a conjuminância dos primados da necessidade e da moderação.

De acordo com o *princípio da certeza*, as regras tributárias incidentes sobre as operações eletrônicas devem ser lavradas com o máximo de clareza, de sorte a permitir que as pessoas (físicas ou coletivas) possam entender, sem desvios ou maiores dificuldades, as obrigações às quais estão sujeitas, cumprindo-as com um baixo (ou inexistente) índice de inadimplência. Esse princípio, decorrente próximo do *princípio da legalidade tributária*, tem gênese no Direito Penal, onde é estudado sob o nome jurídico de princípio da *lex certa* ou *princípio da determinação taxativa*, que já constava do rol de cláusulas garantistas integrantes do opúsculo *Dos delitos e das penas*, do Marquês de Beccaria<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> A propósito do manejo de princípios penais no trato de outras áreas do Direito, valiosa é a contribuição de Edilson Pereira Nobre Júnior: “Não se duvida que crime ou delito e infração administrativa são entidades distintas em sua essência. Prova disso, vários critérios foram sugeridos pela doutrina para diferenciá-las, dos quais sobressai o de adorno prático, formulado por GUIDO ZANOBINI, no sentido de que a infração administrativa não integra o Direito Penal, porque a responsabilização do infrator não é tornada concreta pela função jurisdicional, mas pelo Estado no desempenho de uma competência administrativa. (...) Essa distinção ontológica, no entanto, não pode olvidar que, tanto no ilícito criminal como no administrativo, está-se ante situação ensejadora da manifestação punitiva do Estado. Segue-se, em linha de princípio, nada haver a obstar, antes a recomendar, serem os postulados retores da aplicação das punições criminais, cuja sistematização doutrinária e legislativa é bem anterior à ordenação das sanções administrativas, a estas aplicáveis. Há

Rotulado pelo binômio eficácia e justiça, tem-se o princípio segundo o qual o efetivo empenho do Estado na cobrança de tributos deve ser voltado para a arrecadação de receitas necessárias e suficientes para o custeio das atividades oficiais típicas, devendo ser residual a missão sancionadora e extrafiscal dos tributos, a exemplo de multas ou outras penalidades por descumprimento das regras jurídicas pertinentes.

Também pode ser apontado como princípio reitor da tributação em análise, o chamado *princípio geral da territorialidade*, definidor da competência de quem pode e deve cobrar o tributo, pois, segundo o GIIC<sup>5</sup>, é ele eficaz, seguro, simples e neutro, devendo ser ressalvado, no entanto, que “é possível que o princípio da tributação em razão do local de consumo seja mais difícil de ser implementado que o princípio da tributação na origem do fornecimento do bem ou serviço”.

Mesmo que enfrentando discutibilidade acerca dos conceitos escolhidos, o GIIC<sup>6</sup> aponta como princípio ou critério inominado da tributação incidente sobre operações on-line, o de que o fornecimento e o comércio de produtos em forma digital “como livros, software, imagem, música ou informação devem ser tratados como fornecimento de serviços, não como fornecimentos de produtos ou coisas tangíveis.”.

## 2.2. O conceito de comércio eletrônico.

Nesta quadra do trabalho, imperioso se faz um esboço do que pode ser considerado comércio eletrônico, para encarte no tema de tributação das operações on-line. Seria apenas uma operação de mercancia, estejada nas milenares regras de comércio, apenas realizada através da moderna via da Internet? Ou seria um novo paradigma negocial, totalmente isolado das experiências anteriores? Haveria, ao invés do radicalismo dos extremos, uma posição terciária onde fossem contemplados elementos das duas afirmativas antes esboçadas? Parece que a última indagação encontra resposta positiva, máxime diante da constatação de que o universo negocial estudado labuta com operações comerciais que prescindem de indicativo seguro do local de origem e do destino final do trato e das suas conseqüências jurídicas e materiais.

Assim, pode ser arriscado um conceito de comércio eletrônico como sendo o complexo de transações comerciais e financeiras levadas a efeito por intermédio do processamento e da transmissão de informações, aí incluídos textos, sons e imagens, sendo que essas informações podem

---

necessidade, porém, de restarem sempre consideradas as peculiaridades das últimas.” (Sanções administrativas e princípios de direito penal, disponível na internet: [www.jfrn.gov.br/doutrin1.htm](http://www.jfrn.gov.br/doutrin1.htm), [01.08.2000].

<sup>5</sup> op.cit.

<sup>6</sup> op.cit.

constituir, por si somente, o objeto primacial da transação ou apenas um acessório desta.

Inserido no campo das relações sociais que são levadas a cabo através dos meios informáticos, o comércio eletrônico ganhou a rotulação universal de *e-commerce* e pode ser dividido, para fins operacionais ou didáticos em:

a) ajustes celebrados entre empresas, em operações conhecidas pela sigla *B2B* (*business-to-business*), nos quais as empresas podem atuar como usuárias, é dizer, como vendedoras ou compradoras, ou como provedoras de meios ou de serviços de Internet para o comércio eletrônico, a exemplo das empresas provedoras (American On Line, Terra etc.) ou das instituições financeiras;

b) vendas diretamente das empresas aos consumidores, formando o *B2C* (*business-to-consumers*), em operação na qual as empresas vendem os seus bens ou serviços diretamente ao destinatário final, através de um site *web*.

Outra divisão possível trata o comércio eletrônico como direto ou indireto, nos termos da opinião do professor italiano Cristiano Gambarini<sup>7</sup>, que pode assim ser sintetizada:

a) comércio direto – é aquele onde o pedido, o pagamento e o envio de bens intangíveis ou de serviços, realiza-se integralmente por meio da *web*, a exemplo do que ocorre com a venda dos *softwares* ou da prestação de consultoria;

b) comércio indireto – neste, apesar de os atos negociais serem celebrados com o intermédio da Internet, a distribuição ou a entrega dos bens ou serviços são ultimadas por vias convencionais, a exemplo do meio postal ou do transporte aéreo, ferroviário, rodoviário, náutico etc.

Assim, tem-se um retrato da relativa complexidade do tipo de comércio objeto desta análise, que guarda forte identidade com as formas tradicionais de mercancia, a exemplo das vendas telefônicas e daquelas realizadas com a utilização de catálogos de produtos e preços.

### 2.3. A expansão do comércio eletrônico e o seu posicionamento no contexto econômico no Brasil e no Mundo.

A expansão dos negócios travados via eletrônica é contemporânea da discutível globalização da economia. É possível que exista um forte elo entre estes dois fenômenos de mercancia e serviços,

---

<sup>7</sup>GAMBARINI, Cristiano. Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico, disponível na internet: [www.uckmar.com.br/next/gambarini.htm](http://www.uckmar.com.br/next/gambarini.htm) [23.o4.02].

muito embora não possa ser atribuída à Internet a exclusividade dos efeitos deletérios da mundialização da economia, posto que esta foi arcabouçada através de um projeto político bem mais ambicioso, que tomou por base e por finalidade a elegia à livre iniciativa (a doutrina neo-liberal), coincidente com a derrocada do poderio da extinta União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, no limiar dos anos noventas do século passado. Mas o inegável é que os novos paradigmas de trabalho e de circulação de riquezas inseridos na sociedade hodierna pela Internet constitui excelente cartão de visitas para a doutrina do novo liberalismo. Assim, por exemplo, quando um operário especializado é despedido de uma indústria de mecânica fina, posto que o seu lugar foi ocupado por um robô, fica mais fácil para o setor de recursos humanos da fábrica animá-lo a estabelecer o seu próprio negócio solitário de terceirização de serviços, a partir de um microcomputador doméstico, do que ocorria nos anos sessentas ou setentas do século vinte, época em que uma cruzada de piedade e de indignação universal encaminharia o novo desempregado para as ligas de protesto ou para a miséria, muitas vezes temperada pelo alcoolismo ou pela criminalidade patrimonial.

A constatação de que muitos tipos de negócios firmados pela via eletrônica alimenta a doutrina neo-liberal, pode ser medida com os números que organismos estatais ou não-governamentais apresentam acerca do volume de transações levado a efeito por intermédio do mencionado caminho. Só a título de exemplo, são reproduzidos nesta quadra do ensaio informações divulgadas no site da Receita Federal<sup>8</sup>, para onde são dirigidos os créditos e as responsabilidades pelos dados a seguir reproduzidos, registrando-se, por ser de justiça, a advertência ali contida, de que a dinâmica “e a crescente importância do comércio eletrônico é bem documentada na imprensa internacional. O volume das operações, no entanto, carece de uma estimativa precisa e confiável”. Eis a síntese:

- As previsões acerca do volume das operações do comércio eletrônico por ano variam de vinte a cento e cinquenta por cento.
- A maioria das empresas que realizam pesquisas do tipo acima referidas tomam por base o tráfego na Internet e não as vendas efetivamente efetuadas, sendo necessário lembrar que a maioria dos acessos implica em mera consulta e não em negócios realmente concretizados.
- A empresa *Boston Consulting Group* estima em duzentos e quinze milhões de dólares o volume de negócios do tipo B2C (venda ao consumidor) realizado na América Latina em 2000. O Brasil é responsável por oitenta por cento desse universo, num montante de cento e setenta milhões de vendas on-line, projetando-se um crescimento para dois bilhões e seiscentos e quarenta milhões para 2003.

---

<sup>8</sup> Disponível na internet: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) [03.05.2002].

- *Edge Group*, firma de consultoria, dá conta que o comércio eletrônico teve faturamento de duzentos milhões de dólares no Brasil, no ano de 1999, e em três anos esse movimento irá para a casa dos quatro bilhões de dólares.
- A *International Data Corporation*, consultora norte-americana, avalia que o *e-commerce* movimentou quatrocentos e quarenta e nove milhões de dólares no Brasil durante o ano 2000.
- Para a Fundação Getúlio Vargas o comércio eletrônico envolveu, em 2000, no Brasil, 0,43% do mercado total B2B e 0,16% dos negócios B2C, ficando patente que o maior potencial de crescimento do *e-commerce* está no segmento dos negócios inter-empresariais, já que as vendas empresa-consumidor dificilmente ultrapassarão 10% do total das vendas varejistas tradicionais.
- O site B2B Mercado Eletrônico, por seu diretor Márcio Mansur, afirma que o B2B totalizou, no Brasil, três bilhões e trezentos milhões de dólares em 2000, sendo possível o seu crescimento para setenta e seis bilhões de dólares em 2004.
- Nos Estados Unidos as vendas B2C foram estimadas por R. Josten, com relação a 1998, em sete bilhões e oitocentos milhões de dólares com previsão de cento e oito bilhões para 2003.
- O movimento do *e-commerce* no Mundo variou de cem bilhões a quinhentos bilhões de dólares em 2000, segundo a *Forrester Research*, que prevê um movimento universal entre um trilhão e quatrocentos milhões e três trilhões e duzentos milhões de dólares, para o ano de 2003.

A disparidade dos números, em favor do B2B, pode ser explicada pela incerteza que o consumidor final e singular ainda detém em relação aos negócios celebrados pela via virtual.

Austan Goolsbee<sup>9</sup>, economista e pesquisador da Universidade de Chicago, dá conta que durante o ano de 1998 o governo dos Estados Unidos deixou de arrecadar quatrocentos e trinta milhões de dólares em impostos, dentre estes a maior parte correspondente a taxas estaduais (símbolos do ICMS brasileiro), em razão da inércia tributária frente ao comércio eletrônico, prevendo ainda uma situação mais preocupante pois, segundo a empresa de pesquisas *Forrester Research*, as vendas on-line nos EUA crescerão, até 2003, cerca de setenta por cento.

Tem-se, pois, um inequívoco crescimento das operações eletrônicas no panorama econômico mundial, com inescandível prevalência, atual, dos tratos entre empresas, mas sem poder ser desconsiderada uma alvissareira ampliação do B2C advinda, principalmente, da ruptura de vários preconceitos negociais ainda existentes em relação às compras virtuais,

---

<sup>9</sup> GOOLSBEE, Austan. *Revista EXAME*. Editora Abril. 28.ago.2002. p. 14.

superação esta que pode (e possivelmente será) conseguida com a consolidação de uma ética empresarial forte para a área, onde a fidúcia é e crescerá como elemento preponderante. Paradoxalmente, numa sociedade mesclada pelo “Admirável mundo novo” idealizado por Aldous Huxley, a firmação dos *cyber* negócios terá como fortíssimo esteio insumos que foram cruciais para os tratos fechados na base do fio de bigode, prática bastante difundida no Brasil colonial e na Velha República: a palavra e a honradez.

#### 2.4. De como reage a tributação, frente ao comércio eletrônico.

É inescandível a antipatia que a sociedade nutre sobre a imposição e a cobrança de tributos. Tanto que historicamente a figura do agente arrecadador é repulsada por particulares ou empreendedores e a lei que institui tributos sempre é tida, pelo potencial pagador, como uma norma de recusa social. Com efeito, por mais que o contribuinte acredite que o governante vai dar bom uso à riqueza arrecadada, ainda paga o tributo sob protesto e deseja, sinceramente, ver a sua quota de contribuição diminuída ou extinta.

Assim, decorrência psicológica dessa aversão coletiva ao pagamento de tributos é que, tanto o contribuinte direto com o substituto tributário, criam os embaraços possíveis para que a máquina arrecadadora estatal não funcione a contento. Mas, mesmo debaixo dessa aura de indesejabilidade, o contribuinte – digamos – real é compelido pela cogência das leis a dispor das informações que lhe forem solicitadas pelos agentes da administração tributária.

Já diante da realidade do *e-commerce* as dificuldades aumentam, especialmente no que diz respeito aos registros das operações, que podem ser escamoteados através de manobras tecnológicas. A fraude tem campo fértil no mundo da informática, sendo necessária a adoção de medidas de fiscalização mais compatíveis com as facilidades do comércio on-line.

O baixo índice de intermediação varejista nas operações de *e-commerce* pode significar um entrave à fiscalização e à arrecadação de tributos, tanto os incidentes sobre vendas e serviços, como os de renda.

Deve ser lembrado que são os varejistas os responsáveis pela retenção e pelo recolhimento de muitos dos impostos aqui referidos (ISS, ICMS, IR etc.). E aí é que são postos os desafios ao Estado, para melhor aparelhamento da sua máquina de tributação, fiscalização e arrecadação.

3. Provedor: insumo imprescindível para os negócios do mundo *web* e as perspectivas da tributação sobre ele incidente. Natureza jurídica do serviço prestado, para fins de tributação.

O provedor de acesso é o instrumento através do qual a clientela *web* ingressa no mundo da Internet. Configura, em primeiro olhar, uma espécie de clube virtual, através do qual pessoas (físicas ou jurídicas) idealmente se reúnem, a partir daí ingressando no espaço etéreo da rede mundial de computadores. Assim visto, pode ser considerado um mero suporte técnico para permitir a conexão entre os interessados, via Internet. Mas, a exemplo do que acontece com os clubes existentes no ambiente convencional, os provedores geralmente agregam ao seu mister original uma gama infinita de prestação de serviços, que vão desde a publicidade veiculada nos seus portais (*banners* etc.) até a intermediação de negócios ou a realização de consultoria on-line, passando pela divulgação de músicas ou de outras mídias.

Mas, visto que as atividades desenvolvidas por um provedor não estão limitadas apenas a patrocinar a conexão de pessoas à Internet, e tomando-se em conta a necessidade de tributação de todos os meios de movimentação de riquezas ou de serviços, qual seria a natureza jurídica da atuação dos provedores, para fins de exação? Para Gilberto Luiz do Amaral<sup>10</sup> está lançada a dúvida, firmada entre os chamados serviços de qualquer natureza (prevendo incidência de imposto sobre serviços – ISS) e os serviços de comunicação (desafiando o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS), explicando que apesar da dissensão doutrinária existente, “a corrente majoritária é de que se trata de serviços taxados pelo ISS, inclusive com precedentes jurisprudenciais. Mas o problema não se encerra aí, pois daí vem a questão do local da prestação do serviço (recentemente o STJ pacificou que o ISS é devido no local da prestação do serviço, independentemente do local do estabelecimento do prestador.)”.

Entretanto, o assunto não é tão singelo como aparenta ser, notadamente pela distinção dos entes tributantes, ocupantes de faixas autônomas na organização do Estado, é dizer, os Estados-membros e os Municípios. Mesmo que a análise tenha por paradigma um provedor de acesso que tenha nesse mister a sua única atividade (não servindo de portal de propaganda ou de realização de pesquisas etc.), as dificuldades não são apoucadas, como será visto a seguir.

Do ponto de vista técnico há o questionamento acerca do fato de o provedor prestar um *serviço de comunicação* ou de prestar um mero *serviço*, em sentido estrito. E o esclarecimento desta dúvida é de fundamental importância para a incidência da tributação, já que a competência para instituir impostos sobre a comunicação é conferida aos Estados e ao Distrito Federal, conforme está lançado na Constituição Federal. Já a tributação incidente sobre a prestação de serviços (sem a especialidade de comunicação, como acima destacado) está englobada, também por imperativo constitucional, na competência dos Municípios.

---

<sup>10</sup> AMARAL, Gilberto Luiz. Internet e tributação, home page *Estudos do IBPT*, disponível na internet: [www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html](http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html) [02.06.2002].

A propósito do tema, Fernando Facury Scaff<sup>11</sup>, concluindo pela inviabilidade da cobrança do ICMS, em razão de o aspecto material da hipótese de incidência trazida na Constituição (art. 155, II) não estar presente no fato impositivo realizado pelos provedores de acesso, afirma que estes não são prestadores de serviço de comunicação, pois, em verdade, assim não agem, sendo certo que a sua atividade “consiste em disponibilizar um *locus* para que sejam conectadas as linhas de acesso à Internet e conhecidos os conteúdos veiculados pela rede em qualquer parte do mundo. Está muito mais próximo do conceito de *locação* do que do de *serviços*.”.

Ampliando a discussão sobre o assunto, não pode ser esquecido que a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, disciplinando a organização dos serviços de telecomunicação, cuidou de traçar um rol de conceitos úteis à aplicação da própria lei e que servem também ao sistema jurídico-tributário como um todo, dentre os quais pré-traçando, no seu art. 61, a distinção entre serviço de telecomunicações e serviço de valor adicionado. Tem-se daí que o serviço de valor adicionado é a atividade que ajunta a um serviço de comunicações novas utilidades relacionadas ao acesso às redes de informática, cuidando de armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, dando suporte ao serviço, mas sem confundir-se com este.

Mais adiante, no § 1º do mencionado art. 61, da Lei 9.472/97, está consignado que o serviço de valor adicionado não constitui serviços de telecomunicações, sendo o provedor de tal prestação um usuário daquele serviço (o de telecomunicações) que lhe dá suporte. Usuário que é, o provedor tem direitos e deveres próprios dessa classificação.

A inserção do provedor como usuário, por força de lei, tem o condão de excluí-lo do rol dos prestadores de serviço de telecomunicação (diferentemente do que ocorre, por exemplo, com as empresas de telefonia, atualmente atuando no país sob o regime privatístico, sucedendo as paraestatais outrora reinantes no ramo). Assim, localizados os provedores de acesso como tomadores dos serviços de telecomunicação (e não – repita-se – como prestadores destes), é incontornável a conclusão de que não existe a hipótese de incidência deflagradora da exigência de recolhimento do ICMS, subsistindo, entretanto, as obrigações próprias de um consumidor final.

Mas, excluída a possibilidade de recolhimento do ICMS pela prestação do serviço típico de provedor de acesso, remanesce a exigibilidade do ISS sobre as operações, feitas pelo mesmo provedor, envolvendo *conteúdo* (ex: divulgação de *banners* propagandísticos, realização de pesquisas qualitativas etc.)? Ao que parece, há, neste

---

<sup>11</sup> SCAFF, Fernando Facury. O direito tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 415.

particular, um novo obstáculo de ordem legal a evitar a cobrança do referido tributo municipal. Com efeito, para que as atividades dos provedores de conteúdo sejam tributadas em ISS, necessária se faz a edição de lei complementar listando essa atividade como deflagradora da exigência do imposto, conforme determina o art. 156, § 3º, do Código Tributário Nacional. Aliás, olhando a questão sob o prisma estritamente constitucional, lembra Celso Ribeiro Bastos<sup>12</sup> o teor do art. 156, III, da Carta Magna, exigente de lei complementar municipal para que seja formada a nominata dos serviços que servem à imposição tributária, e diz: “Portanto, fica explícito que só são passíveis de incidência do ISS aqueles serviços não abarcados pelo ICMS e que constem de lei complementar. Nesse sentido, os servidores de acesso à Internet estão excluídos da incidência do ISS.”.

Pelo que acima exposto, algumas conclusões podem ser adiantadas, dentre estas: a) impossível é a cobrança do ICMS em razão das atividades típicas do provedor de acesso, posto que não desenvolve ele um serviço de comunicação, mas sim uma atividade empresarial que agrega novas utilidades à prestação da comunicação *stricto sensu*; b) não é de todo desarrazoado o intento da cobrança do ISS sobre as atividades do provedor de acesso, sendo necessário, entretanto, que lei complementar, editada em consonância com o regramento competencial previsto na Constituição Federal, elabore lista que contemple os serviços aqui comentados.

#### 4. Questionamentos sobre a imunidade e a isenção tributária pontual de operações via internet.

Não bastassem as dúvidas que pairam sobre o correto enquadramento tributário das atividades realizadas via Internet, notadamente no que diz respeito ao papel dos provedores de acesso ou de conteúdo, outra questão não pode ficar indene aos que ingressam na análise jurídica dessa moderna forma de interação e de negócios entre pessoas físicas e jurídicas. Fala-se aqui da possível imunidade beneficente desse elo tão importante na realidade virtual, que é o provedor.

E não se diga que, uma vez sustentada a impossibilidade atual de cobrança do ICMS ou do ISS em decorrência das atividades prestadas pelo provedor, estaria superada – por desnecessária - qualquer discussão acerca da possível imunidade tributária conferida a tal atividade. É de ser lembrado, por exemplo, que a maioria dos provedores atuam de forma mista, ou seja, como meio de acesso dos contratantes à rede de computadores e como fornecedor de informações jornalísticas, empresariais, lúdicas, institucionais etc. Congregam, não raro, atividades de provedores de acesso e provedores de conteúdo. E é justamente sobre este último viés que pode ser deitada a controvérsia sobre o alcance da imunidade listada no art. 150, inciso VI, “d”, da Constituição Federal.

---

<sup>12</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 75.

Não pode ficar sem observação, nesta quadra da discussão, os argumentos de política fiscal que são esgrimidos quando o assunto envolve arrecadação, pelo Estado, dos meios destinados ao custeio da máquina oficial. Assim, tanto em sede de imunidade como no que toca à isenção, não são poucas as justificativas apresentadas para que o Estado não se porte como absenteísta em tributar e arrecadar em decorrência das atividades realizadas via Internet. Com efeito, por exemplo, é repetida a afirmação de que o crescimento das vendas on-line (ainda que abaixo do patamar que se projetava no final do século vinte), a isenção ou a imunidade tributária dessas transações implicaria em considerável erosão de receitas a ser suportada pelo Estado, pois os consumidores migrariam do comércio tradicional para a nova via, além da possibilidade de esse mesmo comércio tradicional usar artifícios para se maquiar de virtual, mirando obter as vantagens do esquecimento tributário. Ocorreria, nessa última hipótese, algo assemelhado ao que pode ser constatado em alguns segmentos do comércio varejista popular, onde tradicionais empresas de pequeno ou médio porte optaram por fragmentar os seus estoques e vendedores através de bancas de camelô, fugindo da tributação e das obrigações sociais, num perigoso jogo de conseqüências sociais nefastas ou pelo menos duvidosas. O mesmo ocorreu com setores da produção industrial, que migraram para a falácia da terceirização ou para o disfarce da cooperativização, com mesmo fito.

Outro raciocínio que se desenvolve em prol da efetiva cobrança de tributos sobre as operações on-line diz respeito ao chamado princípio da justiça tributária, que diante da inação estatal poderia ser maculado. É que, nessa linha de argumentação, toma-se em conta que o perfil dos consumidores via Internet, especialmente em países no estágio de desenvolvimento do Brasil, é formado por pessoas de renda mais elevada e com melhor padrão educacional. A imunidade ou a isenção implicaria num retrocesso do ponto de vista distributivo, já que as pessoas menos aquinhoadas economicamente, sem acesso à Internet, arcariam com a quitação tributária indireta, em flagrante desatenção do já referido princípio da justiça tributária.

Do ponto de vista técnico, é possível que, se adotada claramente uma política de não tributação dos negócios praticados via Internet, acontecesse uma corrida das empresas, no sentido de que as suas operações virtuais fossem formalmente separadas das operações convencionais, evitando assim qualquer incidência tributária sobre os negócios on-line.

A argumentação em favor da tributação dos negócios eletrônicos passa pela assertiva de que, no sistema tributário brasileiro, a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação respectiva, sendo de relevância nenhuma, para qualificá-la, a denominação e demais características formais traçadas em lei, bem como a destinação do

produto da sua arrecadação. Assim, tem-se certo que a prática do comércio por meio eletrônico não desnatura a compra e venda de bens e serviços.

Apesar de todas as agruras enfrentadas pelo Estado para tributar as operações on-line, já referidas no curso deste ensaio, destaca-se que do ponto de vista de política tributária a conduta omissiva neste particular implicaria em resultados negativos, a exemplo do enfraquecimento da soberania tributária do País. Outrossim, vulnerado estaria o princípio da neutralidade tributária, segundo o qual a legislação pertinente a esse assunto deve ser neutra em relação à atividade econômica, posto que o consumidor-contribuinte não deve ser levado a tomar decisão negocial diferente da que tomaria em razão do fator tributário. Ou seja, o pagamento de um tributo não pode ser o ponto fulcral da influência na decisão de um agente econômico, sendo certo que a isenção do comércio eletrônico afetaria a neutralidade da tributação, já que transações da mesma natureza seriam tributadas ou não, dependendo da maneira como fossem praticadas (via virtual ou real).

Outro argumento que milita pela cobrança de impostos sobre os negócios eletrônicos diz respeito à equidade da tributação, já que os contribuintes devem ser chamados ao pagamento de tais exações na proporção da sua capacidade econômica. O valor de justiça aqui comentado deixaria de existir se o comércio via Internet não fosse tributado, pois contribuintes com a mesma capacidade econômica, pelos mesmos negócios, pagariam impostos quantitativamente diferentes, a depender da via eleita para fazer a compra (real ou virtual). Assim, a competitividade de uma certa empresa no mercado seria afetada pela sua habilidade de vender os seus produtos ou serviços pela Internet, sendo a sua performance avaliada positiva ou negativamente na proporção dos negócios virtuais realizados e não pelos critérios éticos e lógicos da produtividade com eficácia e eficiência.

## 5. Conclusões.

Ao término das análises desenvolvidas neste estudo, algumas conclusões podem ser alinhadas, como adiante se vê.

Assim, é certo ser dito que a Internet ingressou nas relações sociais como instrumento de união entre pessoas e interesses, causando reflexos, com muita rapidez, em áreas até de certa forma acomodadas aos padrões tradicionais, como é o caso dos segmentos estatais responsáveis pela tributação e pela arrecadação. O chamado poder tributário está sendo constantemente desafiado a organizar-se de modo a poder auferir riqueza decorrente das operações realizadas on-line e que configuram fatos geradores de impostos.

Sendo, como é, um instrumento essencial à prática de negócios via Internet, o provedor de acesso ainda não conseguiu ser

satisfatoriamente enquadrado para fins de tributação, posto que ainda perduram dúvidas acerca da natureza dos serviços por ele prestados (se de comunicação ou serviço stricto sensu, de sorte a definir a destinação dos impostos gerados por sua atuação (estaduais ou municipais).

Afigura-se como perigosa mácula ao poder tributante e à soberania do próprio Estado a hipotética conduta retrativa deste, no campo da tributação, em relação às operações realizadas via Internet. Destarte, desaconselhável, sobre todos os aspectos, a imunidade ou a isenção incidente sobre os negócios on-line.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. AMARAL, Gilberto Luiz. Internet e tributação, *Estudos do IBPT*, disponível na internet: [www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html](http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet.html) [02.jun.2002].
2. BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001.
3. GAMBARINI, Cristiano. Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico, disponível na internet: [www.uckmar.com.br/next/gambarini.htm](http://www.uckmar.com.br/next/gambarini.htm) [23.4.02].
4. GOOLSBEE, Austan. Em primeiro lugar. *Revista EXAME*, edição 1967, julho de 1999.
5. LAGUNA, Francisco A. Tributação sobre consumo, vendas e uso no comércio eletrônico. in SILVA JÚNIOR, Ronaldo Lemos da e WAISBERG, Ivo (Org). *Comércio Eletrônico*. São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo e Editora Revista dos Tribunais, 2001.
6. NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Justiça Federal de Primeiro Grau, Seção Judiciária do Rio Grande do Norte*. Sanções administrativas e princípios de direito penal, disponível na internet: [www.jfrn.gov.br/doutrin1.htm](http://www.jfrn.gov.br/doutrin1.htm), [01.8.2000].
7. POLETTI, Ronaldo. *Introdução ao Direito*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996.
8. SCAFF, Fernando Facury. O direito tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001.
9. *Uncitral model law on electronic commerce with guide to enactment 1996* (Lei modelo da UNCITRAL sobre comércio eletrônico :1996 : com guia para sua incorporação ao direito interno), <http://www.mct.gov.br/temas/info/palestras/legisla%C3%A7%C3%A3o.pdf> f., disponível na internet [12.04.2002].