

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

A Tributação do Comércio Eletrônico: Problemas e Perspectivas no Âmbito dos Impostos Diretos¹

Pierpaolo Angelucci

Centro de Pesquisas Tributárias das Empresas - Certi. Universidade Luigi Bocconi - Milão.

1. Introdução

O presente trabalho tem por objetivo expor as questões de natureza tributária que vêm sendo examinadas pela doutrina e que estão relacionadas com o comércio eletrônico internacional.

O crescimento exponencial do emprego de novas tecnologias e o potencial econômico decorrente de sua aplicação no âmbito empresarial têm, desde há muito, chamado a atenção das autoridades governamentais, preocupadas com as conseqüências que tais processos de desenvolvimento possam ocasionar nas relações entre Fisco e contribuintes.

Os aspectos mais problemáticos para as autoridades fiscais referem-se principalmente à dificuldade de controle das transações por via eletrônica, especialmente no que se refere à identificação do local de exercício da atividade empresarial. De fato, tais atividades são desenvolvidas sob uma forma quase “virtual”, graças a uma estrutura de sistemas eletrônicos através da qual é possível seu contínuo deslocamento para contextos jurídicos diversos.

Pessoas físicas e jurídicas que operam no âmbito do comércio eletrônico têm a possibilidade de estabelecer um endereço próprio na Internet, em uma jurisdição fiscal diversa daquela de sua residência ou daquela na qual se desenvolve efetivamente a atividade empresarial, superando dessa forma as barreiras representadas pelas fronteiras nacionais e tornando muito difícil o controle dessas atividades por parte das autoridades fiscais.

O desenvolvimento de sistemas de pagamento eletrônico, por outro lado, além de garantir a velocidade e a facilidade das transações comerciais via Internet, assegura em alguns casos o anonimato das partes contratantes, criando dificuldades de identificação, por parte das autoridades fiscais, dos operadores desses instrumentos tecnológicos.

Além disso, a rápida difusão da moeda eletrônica também estimulou o emprego de centros financeiros *off shore* como base de apoio para as transações eletrônicas. Tais centros são normalmente localizados em países nos quais são vigentes sistemas fiscais particularmente benéficos - os denominados “paraísos fiscais” - os quais prevêm a incidência de níveis de tributação da renda muito inferiores a aqueles considerados normais, sem qualquer tipo de disciplina sobre a forma de tributação da renda das pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no seu próprio território².

O comércio eletrônico, portanto, corre o risco de promover um processo de progressiva erosão da base impositiva, com a conseqüente redução da arrecadação

¹ Tradução de João Francisco Bianco.

² Neste trabalho não serão examinadas as características e a eficácia de eventuais dispositivos contra os paraísos fiscais.

dos Estados envolvidos nesse processo, ou no mínimo impedir referidos Estados de beneficiar-se, na medida adequada, do desenvolvimento das atividades econômicas geradas pela difusão das novas tecnologias da informática.

2. A Participação da OCDE: os Princípios Estabelecidos durante a Conferência de Ottawa

Para enfrentar eficazmente esse risco, as autoridades governamentais, sob a coordenação de organismos internacionais como a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, concluíram ser necessário estabelecer um tratamento comum da questão em nível internacional, com o objetivo de criar um ambiente transparente e estável para o comércio eletrônico. Na conferência ministerial dos países membros da OCDE, ocorrida em outubro de 1998 em Ottawa, Canadá, as hipóteses para uma futura regulamentação fiscal do comércio eletrônico foram amplamente discutidas³.

Em Ottawa foi estabelecido que, quando da elaboração do conjunto de normas reguladoras do comércio eletrônico, as autoridades governamentais devem empenhar-se na promoção de um ambiente favorável à concorrência, eliminando possíveis obstáculos que possam inibir a expansão do comércio eletrônico. A intervenção das autoridades estatais, quando necessária para assegurar uma proteção adequada dos interesses públicos, deve ser proporcional, transparente, coerente, previsível e neutra.

Sob o ponto de vista fiscal, houve consenso no sentido de que as normas reguladoras do comércio eletrônico devem respeitar os princípios de tributação aceitos e reconhecidos em geral. Os dispositivos tributários aplicáveis especificamente ao comércio eletrônico, portanto, não podem revelar-se discriminatórios em relação às normas a que se submetem as transações comerciais tradicionais.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE identificou cinco princípios básicos para fundamentar o sistema fiscal aplicável ao comércio eletrônico, quais sejam: 1. neutralidade; 2. eficiência; 3. certeza e simplicidade; 4. eficiência e clareza; e 5. flexibilidade⁴.

A questão que se coloca agora é estabelecer quais devem ser concretamente as regras aplicáveis ao comércio eletrônico. As soluções propostas consistem, de um lado, em procurar utilizar os princípios tradicionais de Direito Tributário e a legislação já existente para regular a tributação do comércio eletrônico; por outro lado, a alternativa a esse procedimento é a introdução de uma regulamentação *ad hoc* ou a modificação radical da legislação hoje em vigor⁵.

³ Em seguida à conferência de Ottawa de outubro de 1998, foi publicado o relatório *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, aprovado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE.

⁴ Para um aprofundamento desses princípios, consulte-se o relatório da OCDE *Electronic Commerce: a Discussion Paper on Taxation Issues*, de 1998, 4.

⁵ É de fundamental importância o debate voltado a esclarecer se e como os conceitos tradicionais do Direito Tributário internacional podem ser utilizados eficazmente no novo contexto do comércio eletrônico, ou mesmo se se deve chegar a uma revisão, ao menos parcial, de tais conceitos ou se é necessário o emprego de novos instrumentos criados *ad hoc* para regular os efeitos fiscais desse novo fenômeno. Sobre o assunto manifestaram-se F. M. Horner e J. Owens em "Tax and the Web: New Technology, Old Problems", *50 Bulletin of International Fiscal Documentation* 11/12, 1996; I. Lejeune, I. Vahnam, B. Verlindem, A. Verbeken, em "Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?", *European Taxation*, 1998, 1 a 50; D. R. Tillinghast, em "The Impact

Conforme se pode observar nos últimos anos, a primeira alternativa proposta é a que tem sido adotada pela maioria dos países. Isso quer dizer que as disposições legais existentes e os princípios gerais de Direito Tributário é que têm servido de base para a tributação das operações do comércio eletrônico.

3.1. A Busca de um Elemento de Conexão: o Estabelecimento Permanente no Âmbito do Comércio Eletrônico

A principal questão a ser enfrentada, quando se pretende aplicar ao comércio eletrônico os princípios tradicionais de tributação, consiste na identificação de um *elemento de conexão* entre a empresa não residente, que desenvolve a sua atividade comercial via Internet, e o Estado “destinatário” dessa atividade (Estado da fonte). A escolha pela utilização dos princípios tradicionais colocou o foco da atenção sobre a noção de *estabelecimento permanente* como elemento de conexão idôneo a justificar a pretensão impositiva do Estado da fonte.

A Convenção Modelo da OCDE⁶ define apenas de forma implícita o conceito de estabelecimento permanente⁷, fornecendo uma exemplificação casuística das hipóteses que caracterizam o estabelecimento permanente e de outras hipóteses que, ao contrário, não o caracterizam. Em um quadro sintético resumido, os requisitos para a caracterização de um estabelecimento permanente são:

- a) a existência no Estado de um centro de imputação de relações jurídicas, ou seja, de uma instalação;
- b) a estabilidade no tempo e no espaço dessa instalação e a sua conexão com o exercício normal da empresa; e
- c) a capacidade de produção de rendimentos.

Para localizar uma definição mais específica, é preciso mudar o enfoque da análise dos Comentários da Convenção Modelo, o qual, até há pouco tempo atrás, não levava em consideração os *sites* eletrônicos. Com efeito, quando se discute se a atividade do comércio eletrônico apresenta os pressupostos para a existência de um estabelecimento permanente, devemos verificar se a presença de um *site* na Internet, de um servidor ou de um provedor é condição suficiente para poder caracterizar a existência de um estabelecimento permanente.

of the Internet on the Taxation of International Transaction”, *50 Bulletin of International Fiscal Documentation*, 1996, 524; A. Sakaar, “Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce”, *Intertax*, 2000, 193; R. J. Buchanan, “The New Millenium E-Commerce Tax Dilemma”, *Tax Notes International*, 2002, 1.097; P. Fernandez, G. Heij, J. Pope, em “Tax Policy and Electronic Commerce”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, 2002, 30; R. L. Doernberg, L. Hinnekens, em *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, Cambridge, 1999.

⁶ Como sustentado por doutrina autorizada, o *background* histórico do estabelecimento permanente é aquele dos Estados Nação, no qual o estabelecimento permanente é o instrumento de atração, para o território de um Estado, de rendimentos produzidos por um sujeito estranho a aquele Estado. O princípio da territorialidade, ao qual o estabelecimento permanente é relacionado, demonstra todas as suas debilidades em um contexto caracterizado por fenômenos como a globalização e o desenvolvimento da alta tecnologia. Consulte-se a respeito do assunto A. Fantozzi, “L’Imposizione Fiscale delle Stabili Organizzazioni: Problematiche e Prospettive”, *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, 2002, 9.

⁷ Sobre a noção de estabelecimento permanente consultem-se K. Vogel, *Double Taxation Convention*, 1997; A. Lovisolò, “La Stabile Organizzazione”, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, coordenado por V. Uckmar, Cedam, 2002.

Em seguida às conferências de Turku e de Ottawa, e de todos os pontos de reflexão que foram ali discutidos, a OCDE aprovou, em 22 de dezembro de 2000, as modificações aos Comentários à Convenção Modelo para adaptar a definição de estabelecimento permanente ao comércio eletrônico.

3.2. As Modificações Introduzidas nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE contra a Dupla Tributação da Renda

Percorrendo e analisando o caminho que a OCDE trilhou antes de chegar à versão definitiva dos dez novos parágrafos dos Comentários à Convenção Modelo, relativos ao comércio eletrônico, verifica-se que o resultado final representa um quadro acurado e coerente, fruto de escolhas precisas e livre de compromissos entre as diversas correntes de opinião que haviam se manifestado sobre as propostas precedentes⁸.

Na apresentação dos novos parágrafos dos Comentários ao artigo 5º da Convenção Modelo, a OCDE confirmou a importância do estabelecimento de linhas indicativas precisas que representem um ponto de referência definido, tanto para as autoridades governamentais como para os contribuintes.

Examinando-se o conteúdo dos dez novos parágrafos, verifica-se ter restado evidente a distinção entre *site* e servidor. O primeiro, considerado uma combinação de *softwares* e de informações eletrônicas, não é constitutivo de um bem tangível e, portanto, não é capaz de caracterizar um estabelecimento permanente. Ao contrário, o servidor, no qual o *site* é armazenado, é considerado um equipamento de informática fisicamente localizável e, portanto, pode vir a caracterizar um estabelecimento permanente.

O § 42.3 dos Comentários ao artigo 5º enfrenta a questão relativa à *disponibilidade*. Para que seja caracterizado o estabelecimento permanente, é necessário que o servidor esteja à *disposição* da empresa não residente. Em outras palavras, tal empresa deve possuir o controle efetivo do servidor, independentemente do título jurídico (propriedade, locação) do qual deriva a sua disponibilidade. A OCDE sustenta que não caracteriza um estabelecimento permanente a hipótese em que a empresa não residente paga uma remuneração a um provedor de serviços de Internet, calculada em relação ao espaço-memória do seu disco rígido, utilizado para o armazenamento de um *site* da empresa não residente. Isso porque não é possível afirmar que o servidor, no caso, esteja à disposição da empresa não residente. Ac resultado oposto se chega, no entanto, na hipótese de utilização de um inteiro servidor pela empresa não residente, em que não há a subdivisão do espaço-memória de um servidor entre várias outras empresas.

No que se refere ao requisito da permanência das instalações, o novo § 42.4 estabelece que não é relevante a possibilidade de fácil deslocamento para a carac-

⁸ Para um tratamento mais aprofundado das modificações aos Comentários, consulte-se P. Angelucci, "Problematiche Fiscali Legate alle Imposte Dirette", *Il Commercio Elettronico: Profili Giuridici e Fiscali Internazionali*, coordenado por G. Sacerdoti e G. Marino, Milão, 2001; consultem-se também C. Galli, "Brevi Note in Materia di Commercio Elettronico e Stabile Organizzazione", *Rivista di Diritto Tributario* IV, 2000, 113; R. A. Papotti, "Ancora sulle Proposte di Modifica al Commentario Ufficiale alla Convenzione - Tipo dell'OCSE", *Rivista di Diritto Tributario* IV, 2002, 201; J. J. B. Hickley, "Permanent Establishments: the OECD Revises Commentary on E-business and Permanent Establishment", *Journal of International Taxation*, 2001/4, 50.

terização do estabelecimento permanente, mas adverte que deve ser observado o que ocorre em cada caso concreto, sublinhando que o período de tempo a considerar, para fins de verificação do requisito da permanência, é o mesmo previsto no § 1º do artigo 5º da Convenção Modelo, ou seja, doze meses. A mesma análise caso a caso deve ser realizada para verificar se a atividade da empresa é desenvolvida *mediante* o servidor.

Uma importante conclusão posterior formulada pela OCDE é representada pela indicação sobre a presença de pessoal humano da empresa não residente no local em que está localizado o servidor. Com efeito, foi determinado que um estabelecimento permanente pode existir também na ausência de pessoal humano. O elemento humano não foi considerado necessário para a natureza específica da atividade. A fundamentar esse entendimento foi lembrado o famoso caso *pipeline*, onde a jurisprudência alemã tinha considerado estabelecimento permanente um oleoduto subterrâneo, embora na ausência de pessoal humano⁹.

Diversos parágrafos são depois dedicados ao tipo de atividade desenvolvida via Internet. É importante verificar a eventual natureza auxiliar ou complementar das demais atividades desenvolvidas pela empresa. Também no que se refere a essas questões, é necessária uma análise caso a caso, no que diz respeito às diversas funções desenvolvidas pela empresa via Internet. Algumas hipóteses exemplificativas de atividades auxiliares e preparatórias exigidas são: o fornecimento de serviços de comunicação e de informação; a divulgação de bens e serviços; a retransmissão de informações através de um *servidor espelho*; e a coleta de informações do mercado (pesquisa de mercado). Na hipótese de tais funções representarem uma parte essencial e significativa da atividade da empresa, estaria assim caracterizado o estabelecimento permanente.

Também de grande importância é a distinção, contida no § 42.9, entre os provedores de serviço de Internet e as empresas para as quais a Internet representa um canal posterior de distribuição ou um instrumento para a realização de negócios. Para os provedores, o servidor constitui o meio principal através do qual eles fornecem aos clientes o serviço objeto principal da sua atividade. É impossível, portanto, afirmar que através do servidor sejam desenvolvidas atividades meramente auxiliares ou preparatórias.

Disso deriva que, no caso do provedor, o servidor localizado em um Estado diverso daquele de residência será considerado um estabelecimento permanente do provedor. Ao contrário, para a generalidade das empresas para as quais a Internet representa um instrumento de negócios, será necessária uma avaliação caso a caso.

Assim, o que deve ser observado é a natureza da atividade desenvolvida através do servidor, à luz do conjunto de atividades da empresa. Se, de fato, o *site* armazenado no servidor desempenha uma função meramente publicitária para os clientes, tal atividade é considerada auxiliar. Se, ao invés, são desenvolvidas atividades *on line* tipicamente conexas às vendas, como a conclusão de um contrato, a

⁹ Consulte-se a célebre decisão do Bundesfinanzhof de 30 de outubro de 1996, comentada por M. Lampe, em "Broadening the Definition of a Permanent Establishment: the Pipeline Decision", *European Taxation*, 1998, 67; e F. Hey, "German Court Rules remote Controlled Pipeline Constitutes a P.E.", *Tax Notes International*, 1997, 651.

realização do pagamento, ou a entrega do produto (nas hipóteses de bens digitalizados), nesses casos não é possível considerar tais atividades meramente auxiliares.

No último dos dez parágrafos é enfrentada a questão relativa ao estabelecimento permanente pessoal. A esse propósito haviam sido levantadas dúvidas quanto à possibilidade de um provedor poder ser considerado um agente da empresa não residente. Na verdade, se o provedor não possui a capacidade de concluir contratos em nome da empresa, não pode ser considerado seu agente. Além disso, na hipótese contrária, o provedor seria enquadrável na figura do agente independente que atua no curso ordinário da sua atividade e, portanto, não considerável estabelecimento permanente pessoal.

4.1. A Validade do Conceito de Estabelecimento Permanente para o Comércio Eletrônico

A análise do conjunto de propostas formuladas no documento da OCDE evidencia a dificuldade da aplicação do conceito de estabelecimento permanente ao comércio eletrônico. Por outro lado, é oportuno notar que as sugestões elaboradas pela OCDE são úteis para esclarecer alguns pontos que resultavam controversos na doutrina.

Na verdade, não se pode afirmar que a utilização do conceito de estabelecimento permanente seja problemática do ponto de vista teórico, mas na aplicação do artigo 5º da Convenção Modelo, à luz das novas disposições introduzidas nos seus Comentários, poderia ocorrer que os casos nos quais está descaracterizada a existência de um estabelecimento permanente sejam mais numerosos do que aqueles nos quais se identifica um elemento de conexão material ou pessoal apto a justificar a imposição fiscal no território do Estado onde ele está localizado¹⁰.

A análise dos parágrafos introduzidos pela OCDE evidencia que a única possibilidade de caracterizar a existência de um estabelecimento permanente é dada pela presença material no território de um servidor que atenda às condições de estabilidade, disponibilidade e capacidade de produção, em conformidade com o § 1º do artigo 5º. De outra parte, cumpre registrar que as condições estabelecidas anteriormente pela doutrina em alguns casos eram ainda mais limitativas em relação à possibilidade de verificar-se a existência de um estabelecimento permanente, já que se entendia necessária também a presença de pessoal da empresa não residente como suporte ao elemento material constituído pelo servidor.

¹⁰ Vale registrar a recente inovação feita no ordenamento tributário italiano com a introdução da noção de estabelecimento permanente. O novo artigo 162 do P.R. de 22 de dezembro de 1986, n. 917, contém tal definição e faz uma referência precisa ao comércio eletrônico. Particularmente, o § 5º do artigo 162 dispõe que “não constitui por si só” um estabelecimento permanente “a disponibilidade a qualquer título de equipamentos eletrônicos e seus respectivos instrumentos auxiliares que permitam a coleta de dados e informações para fins de venda de bens e serviços”. A prudente formulação da norma parece prever a subsistência do estabelecimento permanente no caso do comércio eletrônico efetuado através de um servidor localizado na Itália e que esteja na disponibilidade da empresa não residente. Para o aprofundamento dessa questão consulte-se A. Lovisolo, “La Forza di Attrazione e la Determinazione del Reddito della Stabile Organizzazione”, in AA. VV., *I Profili Internazionali e Comunitari della Nuova Imposta sui Redditi delle Società*, coordenado por G. Marino, Milão, 2004.

Nos parágrafos propostos pela OCDE evidencia-se, ao invés, a tendência de aceitar também elementos materiais automatizados no conceito de estabelecimento permanente, sem que seja necessária a intervenção de pessoal humano na operação, o que parece indicar a ocorrência de uma ampliação do conceito de estabelecimento permanente¹¹.

Todavia, muito embora o estudo conduzido pela OCDE sobre a taxação do comércio eletrônico tenha enfatizado a importância do estabelecimento permanente para a solução das questões fiscais, registre-se que as condições necessárias para a caracterização do estabelecimento permanente constantes desse documento podem resultar muito generosas para os contribuintes¹².

Como já visto, na maior parte dos casos em que é aplicável uma Convenção baseada no Modelo da OCDE, as empresas que exercem o comércio eletrônico não estarão sujeitas à tributação do Estado no qual se desenvolve a própria atividade via Internet. A essa conclusão se chega considerando que, além da possibilidade de deslocamento dos instrumentos eletrônicos para os países de regime fiscal favorecidos, é muito fácil adotar outros expedientes para afastar a aplicação do artigo 5º da Convenção Modelo.

Com efeito, se se considera que a falta de somente um requisito tido como indispensável à caracterização do estabelecimento permanente é impeditiva do reconhecimento da sua existência, seria suficiente organizar a própria atividade segundo uma modalidade operacional na qual ao menos uma das condições necessárias não seja observada para que não seja caracterizada a existência de um estabelecimento permanente. Nesse sentido já foi sustentado que uma empresa não residente, obtendo de um terceiro (um provedor) sua conexão com a Internet e sendo possível exercer a sua atividade mediante um servidor de propriedade desse mesmo provedor, não estaria na plena disponibilidade do servidor e, conseqüentemente, não poderia o Estado no qual ela opera exigir a tributação dos rendimentos por ela auferidos, pela ausência de uma conexão necessária e suficiente que justifique a pretensão fiscal desse Estado.

Deve-se assim concluir que, após a implementação concreta da regulamentação específica elaborada pela OCDE, deve ser evitada, para as empresas do setor do comércio eletrônico, a possibilidade de operar nos mercados estrangeiros sem atingir um mínimo de presença física necessária para poderem estar legitimamente submetidas à tributação.

4.2. A Procura de Soluções Alternativas: o Estabelecimento Permanente “Virtual”

Foram analisadas anteriormente as modificações dos Comentários ao artigo 5º da Convenção Modelo, com as quais a OCDE manifestou a intenção de manter válido o conceito clássico de estabelecimento permanente, através da reformulação da sua interpretação dentro de um novo contexto. Outras propostas foram

¹¹ Por outro lado, cumpre registrar que essa tendência estava já presente no item 10 dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE ao artigo 5º no caso das *gaming and vending machines*.

¹² Sustenta esse ponto de vista um dos primeiros autores a comentar as propostas da OCDE, D. Hardesty, em *Web Server in Another Country - Proposed Rules*, que pode ser consultado no site www.ecommercetax.com, de 20 de outubro de 1999.

apresentadas, no entanto, com o objetivo de alterar o conceito de estabelecimento permanente para nele incluir a noção de um “estabelecimento permanente virtual”, que representaria uma conexão com o território do Estado da fonte mais de acordo com as características do comércio eletrônico.

Observou-se como, no tempo, a interpretação da noção de estabelecimento permanente foi conduzida a um conceito mais flexível, para melhor responder às exigências tributárias criadas pelos novos fenômenos econômicos ou pelos métodos inovativos de condução da atividade das empresas.

O advento da economia digital não é outra que não a etapa subsequente a ser enfrentada e na qual fica evidenciada a tendência à desmaterialização do conceito de estabelecimento permanente¹³.

Segundo essa proposição, seria necessário abandonar a idéia de identificação de uma “sede fixa de negócios” como condição para a existência do estabelecimento permanente, conceito esse que não se presta a ser adaptado ao comércio eletrônico¹⁴. O conceito tradicional de estabelecimento permanente, portanto, seria destinado a ser “reinventado”, de modo tal a permitir a aplicação ao comércio eletrônico da idéia original de tributação com base no conceito de *conexão econômica*.

A atenção, portanto, deve ser concentrada na pesquisa de novos elementos de conexão entre o Estado de residência e o Estado da fonte, de modo a justificar as pretensões impositivas deste último Estado também na ausência de elementos materiais ou pessoais no seu território. Em função disso, foi sugerida a adoção de critérios quantitativos - mais do que qualitativos - para justificar o poder impositivo do Estado da fonte, potencialmente identificáveis através do número de transações ocorridas, ou também, mais realisticamente, através da determinação de um nível mínimo de faturamento, além do qual surgiria a obrigação de declaração de rendimentos no Estado da fonte, ainda que na ausência de uma sede fixa de negócios da empresa não residente.

Parte da doutrina expressou-se sobre o mérito de eventual identificação de critérios de conexão radicalmente inovativos, não mais concentrados no reconhecimento de elementos materiais ou pessoais no território do Estado da fonte mas sim sobre vínculos substanciais, econômicos e comerciais, que ligam a empresa ao referido Estado, representados por exemplo pelo montante de faturamento obtido através do comércio eletrônico.

Na base da proposta desse critério de conexão está o reconhecimento da natureza não mais territorial mas *funcional* da pretensão impositiva do Estado¹⁵. Segunda a concepção funcional, a capacidade normativa de um Estado aplica-se não somente nos limites do seu território mas também é estendida às fronteiras de todo agrupamento humano que possa ser considerado a ele submetido, com base tanto em critérios de conexão reais como em critérios de conexão de natureza pessoal.

É preciso considerar, além disso, que, em razão da natureza funcional do poder tributário, as pretensões impositivas do Estado da fonte podem derivar de

¹³ Consulte-se L. Hinnekens, em “Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source - State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century”, *Intertax*, 1998, 196.

¹⁴ Esta é a idéia de L. Hinnekens, obra citada, 195.

¹⁵ Consulte-se C. Garbarino, em “Nuove Dimensioni della Transnazionalità dell’Imposizione”, *Rassegna Tributaria*, 2000, 864.

elementos de conexão baseados em *critérios de razoabilidade* que sejam indicativos de uma *justa pretensão* de tributação de uma determinada renda que, no caso em exame, seja gerada pelo comércio eletrônico. Para fins de sua aplicação, o critério de conexão baseado em pretensões razoáveis seria constituído pelo montante do faturamento derivado das operações efetuadas pela empresa no Estado da fonte, o qual vem redenominado para Estado de destinação ou *Demand Jurisdiction*¹⁶.

A tributação seria efetuada somente no caso de superamento de um determinado limite do faturamento, através da introdução de uma retenção na fonte representativa de uma parcela proporcional do preço, aplicada a todos os respectivos pagamentos de aquisições efetuadas via Internet, realizadas por uma pessoa residente em um Estado a favor de beneficiários residentes em um outro Estado. Verificou-se que a introdução de um modelo impositivo nesses moldes permitiria eliminar os problemas relacionados com a classificação das diversas espécies de renda, não sendo mais necessário distinguir entre os pagamentos efetuados a título de *royalties* daqueles que, ao invés, geram lucros das empresas¹⁷.

Não obstante a aparente simplicidade de um tal sistema de tributação, numerosos são os pontos de divergência entre aqueles que formularam proposta semelhante. A questão mais imediata é seguramente a relativa ao percentual da retenção na fonte. Enquanto Doernberg propõe uma alíquota indicativa de 10%, outra parte da doutrina manifestou-se por uma retenção correspondente às alíquotas médias de retenção aplicáveis sobre os proventos pagos a não residentes (aproximadamente entre 10% e 30%)¹⁸, ou mesmo uma retenção correspondente à alíquota de tributação dos lucros das empresas no Estado de destinação (ou Estado da fonte)¹⁹.

Tal heterogeneidade de alíquotas reflete, na realidade, uma divergência mais profunda, que está na base das elaborações teóricas que conduziram a esses resultados.

Na proposta de Doernberg está prevista a possibilidade, para a empresa que sofre a retenção na fonte, de apresentar, às autoridades fiscais do Estado no qual ocorreu a retenção, a própria declaração de rendimentos para obter um reembolso das somas retidas caso os impostos devidos se revelem excessivos em relação aos lucros obtidos²⁰.

A teoria segundo a qual o nível de retenção previsto - sempre no caso de superamento de um limite mínimo de faturamento - deveria corresponder à alíquota de tributação dos lucros das empresas justifica o raciocínio de ser possível obter

¹⁶ Para uma melhor aplicação da hipótese de tributação proposta, foi sugerida a alteração da expressão Estado de residência para Estado de origem; e a alteração da expressão Estado da fonte para Estado de destinação. Consultem-se C. Garbarino, *Nuove Dimensione della Transnazionalità dell'Imposizione*, obra citada; e R. S. Avi-Yonah, em "International Taxation of Electronic Commerce", *Tax Law Review*, 1997, 307.

¹⁷ Consulte-se R. L. Doernberg, "Electronic Commerce and International Tax Sharing", *Tax Notes International*, 1998, 1.016, segundo o qual os pagamentos, exceto no caso de dividendos, estariam sujeitos à retenção na fonte.

¹⁸ Nesse sentido C. Garbarino, em *Nuove Dimensione della Transnazionalità dell'Imposizione*, obra citada.

¹⁹ A favor dessa última solução R. S. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, obra citada.

²⁰ Consulte-se R. L. Doernberg, *Electronic Commerce and International Tax Sharing*, obra citada, 1.016.

uma restituição parcial da retenção de imposto sofrida²¹. Essa restituição, no caso, seria automática, pelo elevado montante da *imposição primária*, sempre em seguida à apresentação de uma declaração de rendimentos por parte da empresa não residente. É também previsto que o Estado de residência conceda um crédito do imposto à empresa pelos tributos pagos ao Estado da fonte. Líquido de reembolsos obtidos.

Trata-se de uma solução que atribui uma maior influência ao Estado de destinação. A *ratio* de uma alíquota elevada está relacionada com a vontade de induzir forçosamente as empresas a submeter-se ao controle das autoridades fiscais do Estado de residência do consumidor. Não sendo de fato suportável um tal nível de imposição primária, as empresas são induzidas a apresentar as suas declarações de rendimento às autoridades em questão, às quais compete a quantificação definitiva do montante de reembolso devido com base nos lucros auferidos pelas empresas através do comércio eletrônico. As autoridades fiscais do Estado da fonte deveriam, portanto, reter somente aquela parte do imposto que é possível considerar relacionada com os ganhos obtidos com o exercício de uma atividade de comércio eletrônico com os seus próprios residentes.

Nota-se como um tal modelo permite que, na hipótese de superamento do limite de faturamento estabelecido, seja respeitado o princípio da tributação com base na fonte do rendimento, embora faltando no território uma presença material ou pessoal da empresa. Caso as empresas não atinjam um nível suficiente de giro de negócios, prevê-se a possibilidade de não haver qualquer tributação. Todavia o autor da proposta é da opinião que uma semelhante circunstância não representa outra coisa senão o custo justo em termos de eficiência para que se possa, de qualquer modo, atingir um nível de tributação equitativo, neutro e que respeite o conceito de estabelecimento permanente, ainda que reinterpretado à luz do novo contexto.

Radicalmente diferente - ainda que análoga em virtude de alguns aspectos operacionais - é a proposta voltada, sempre no caso de superamento do limite de faturamento, à introdução de uma retenção na fonte devida ao Estado de destinação, baseada nas alíquotas médias das retenções sobre rendimentos pagos a não residentes, quantificáveis em percentuais variáveis entre 10% e 30%²².

A divergência que caracteriza o modelo elaborado está na falta de reconhecimento do crédito de imposto, por parte do Estado de origem, para a retenção exigida dos residentes do Estado de destinação. Para os fins de implementação operacional de um tal modelo de tributação, e para evitar a ocorrência de uma dupla imposição, é necessário, portanto, que seja estipulado um Tratado entre o Estado de origem e o Estado de destinação, que tenha por objeto a repartição dos rendimentos gerados com as operações de comércio eletrônico.

Em conclusão, é importante notar como a proposta de um tal modelo de imposição, do ponto de vista do seu enquadramento teórico, é completamente

²¹ Essa proposta foi formulada por R. S. Avi-Yonah, *International Taxation of Electronic Commerce*, obra citada, 337. O autor sugere como limite mínimo de isenção quantia equivalente a um milhão de dólares.

²² Essa proposta foi formulada por C. Garbarino, em *Nuove Dimensioni della Transnazionalità dell'Imposizione*, obra citada, 860.

diferente daquelas antes examinadas, enquanto sanciona tanto o abandono dos princípios clássicos de tributação como a recusa dos conceitos tradicionais de residência e de estabelecimento permanente, os quais, embora reinterpretados e revistos em função do desenvolvimento da economia digital, estão na base das soluções de tributação sugeridas pela parcela majoritária dos estudiosos²³ e que parecem predestinadas a prevalecer sobre a base da orientação até agora manifestada pela OCDE.

5. A Qualificação da Renda e os Preços de Transferência

A Internet e as profundas mudanças ocorridas na tecnologia digital não somente permitiram a criação de novos produtos e necessidades, mas também deram origem a novos sistemas de compra e venda, próprios do comércio eletrônico. O contato direto com o cliente e a possibilidade de realizar operações comerciais em qualquer parte do planeta são as características reconhecidas do comércio eletrônico. As peculiaridades dessas novas transações comerciais colocam ainda problemas tributários de relevo no que se refere à qualificação dos rendimentos e aos preços de transferência²⁴.

Antes de mais nada, é oportuno analisar as modalidades técnicas com as quais se realizam as operações de comércio eletrônico. É necessário, de fato, distinguir o assim chamado *comércio eletrônico direto* do *comércio eletrônico indireto*. No primeiro caso, toda a operação se desenvolve através da Internet, ou seja, também a remessa do bem é feita de forma eletrônica, no caso de bens digitalizáveis. No segundo caso, são realizadas através da Internet somente o aperfeiçoamento de algumas fases da operação, como o pagamento. Nesse caso, a entrega do bem é feita fisicamente.

Para fins de análise dos aspectos tributários do comércio eletrônico, merece registro ainda uma questão relacionada com a primeira forma de comércio, aquela chamada direta: a disponibilidade no computador do adquirente de uma cópia de um *software*, ou de um arquivo, ou de um livro virtual, coloca o usuário na possibilidade de reproduzir o seu conteúdo. Conseqüentemente, se as transações comerciais em geral dão ensejo à apuração de lucros das empresas, nesta última hipótese verifica-se a possível configuração de rendimentos de *royalties*.

Disso decorrem dois diferentes regimes fiscais: segundo o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, os lucros das empresas são tributados somente no Estado de residência, mas no caso de uma empresa que atua em um Estado diverso do seu próprio, através de um estabelecimento permanente, os lucros a ele referidos são tributáveis no Estado da fonte.

²³ Se, de fato, tanto R. L. Doernberg quanto R. S. Avi-Yonah, embora propondo novos modelos de tributação, sustentam a validade do conceito de estabelecimento permanente que assume uma conotação de *estabelecimento permanente virtual*, mais do que de *estabelecimento não permanente*, ao contrário, segundo C. Garbarino, seriam "exemplos paradigmáticos da errônea metodologia de tributação (...) o tema da tributação da renda transnacional derivada do comércio eletrônico, mediante a identificação do estabelecimento permanente no Estado da fonte e o recurso residual ao princípio da tributação no Estado de residência".

²⁴ Consulte-se P. Angelucci, *Problematiche Fiscali*, obra citada, 223.

Os *royalties*, por outro lado, são tributados, segundo o artigo 12 da Convenção Modelo da OCDE, somente no Estado de residência do beneficiário, ainda que a maior parte dos tratados firmados pelos vários países preveja a possibilidade de o Estado da fonte exigir a incidência do imposto de renda na fonte sobre os *royalties* pagos a residente no exterior.

Por ocasião da conferência de Ottawa, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE já havia examinado especificamente a natureza da renda produzida pela cessão de *software* (dependendo de cada caso, as observações formuladas pelo Comitê valem também para outros bens digitais que sejam passíveis de transferência). A questão foi incluída nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, tendo sido ali estabelecida a equivalência entre a entrega física e a entrega *on line* do *software* cedido, baseada no pressuposto de que o método de transferência do *software* entre cedente e cessionário não é relevante para fins fiscais.

Conseqüentemente, também nas transações de comércio eletrônico será válida a distinção já estabelecida entre cessão do direito de uso pessoal do *software* (lucro da empresa) e cessão do direito de exploração econômica do *software* (que dá lugar a *royalties*).

No rastro dessa orientação, a OCDE delineou para fins fiscais uma série de transações tendo por objeto a cessão de *software*, estabelecendo se os respectivos resultados dessas operações são produtores de lucros das empresas ou de *royalties*.

Assim, os rendimentos derivados da cessão de *software* - na qual o cessionário adquire somente o direito de utilizar o produto - têm natureza de lucro da empresa. Já os pagamentos efetuados por uma pessoa para obter do cedente do *software* o direito de explorar economicamente o produto têm natureza de *royalties*.

Essa orientação, sobre a qualificação dos rendimentos derivados da atividade de comércio eletrônico, foi confirmada pelo Grupo de Aconselhamento Técnico da OCDE²⁵.

Além do problema relativo à identificação das transações e de qualificação da renda que delas deriva, existe também a questão da determinação do valor dessas operações para fins de aplicação da legislação sobre *preço de transferência*. No caso, as maiores dificuldades encontram-se na identificação da localização dos bens materiais, no estabelecimento da função de cada uma das partes de um sistema integrado (como, por exemplo, na *Intranet*²⁶) e na coleta da adequada documentação das operações efetuadas²⁷.

Não obstante termos visto acima ser possível o emprego dos princípios tradicionais de Direito Tributário para estabelecer o regime de tributação das operações de comércio eletrônico, foi observado também que, nesse caso, diversos são os elementos que tornariam inadequado esse enfoque tradicional, elaborado pela OCDE, e que seria baseado na teoria do *arm's length* e na identificação de transações comparáveis com as quais confrontar as operações em exame.

²⁵ Consulte-se C. Galli, em "Considerazioni in Materia di Qualificazione dei Redditi Derivanti da Operazioni di Commercio Elettronico", *Rivista di Diritto Tributario* IV, 2000, 313.

²⁶ Esse termo indica as redes locais que utilizam, em escala reduzida, as técnicas e métodos de funcionamento típicos da Internet, particularmente o *World Wide Web*.

²⁷ Para um quadro mais aprofundado da matéria, consultem-se C. Garbarino, "Profili Impositivi delle Operazioni di Commercio Elettronico", *Diritto e Pratica Tributaria* I, 1999, 1.412; e C. Galli, "Taxation of Income Derived from Electronic Commerce: Italy", *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXV1a, 2001, 537.

Em decorrência dos obstáculos operacionais que se podem encontrar na aplicação dos princípios tradicionais baseados na comparação das transações, a OCDE concordou com a adoção de um possível método alternativo, que se revele mais eficaz para quantificar o montante de lucro que deve ser atribuído a cada uma das unidades empresariais envolvidas na atividade de comércio eletrônico.

Foi assim aventada pela OCDE a hipótese do emprego do chamado *profit split method* (método da divisão do lucro) como o mais adequado para resolver os problemas relacionados à questão em exame, muito embora o estágio ainda prematuro de desenvolvimento do comércio eletrônico não nos permita chegar a conclusões definitivas em relação aos problemas de preço de transferência ocorridos nessa área²⁸.

Nesse contexto, a OCDE, em outubro de 1998, constituiu um grupo de trabalho (*Task Group to Review E-Commerce Related Transfer Pricing Issues*) que tem por tarefa examinar as questões da tributação do comércio eletrônico relativas a preços de transferência.

Em fevereiro de 2001, o *Technical Advisory Group* publicou o relatório denominado "Attribution of Profits to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce" no qual, através de exemplos de um caso prático, foi analisada a possibilidade de determinar os lucros do estabelecimento permanente à luz do princípio do *arm's length*²⁹.

²⁸ Consulte-se OCDE, *Electronic Commerce: a Discussion Paper on Taxation Issues*, obra citada, 28.

²⁹ Para uma análise aprofundada do relatório, consulte-se C. Galli, "Primi Orientamenti dell'OCSE in Materia di Attribuzione di Utili ad una Stabile Organizzazione nel Contesto del Commercio Elettronico", *Rivista di Diritto Tributario IV*, 2001, 79.