

**PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS**
Nova Série – 7

TRIBUTAÇÃO NA INTERNET

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista Inaugural

José Carlos Moreira Alves

Relatório do XXV Simpósio

**Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e
Vittorio Cassone**

 **Centro de
Extensão
Universitária**

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

CO-EDIÇÃO

O DIREITO TRIBUTÁRIO DAS FUTURAS GERAÇÕES

FERNANDO FACURY SCAFF

SUMÁRIO: I – Globalização e Direito – II – Princípios jurídicos e gerações de direitos – III – Os provedores de acesso e os serviços de comunicação – IV – A tributação do *software* adquirido por *download* – V – O sigilo fiscal e a Internet – VI – A imunidade tributária e os serviços jornalísticos pela Internet – Conclusões – Respostas aos quesitos – Bibliografia.

I – Globalização e Direito

1. O mundo passa por grandes transformações econômicas, políticas e sociais.

No âmbito econômico a tônica é a intensificação do processo de globalização, fenômeno marcado pela quebra do paradigma socialista, fruto da falência¹ (e da falácia) do *socialismo real*,² que tornou o capitalismo um processo ideologicamente totalitário.³ A revolução tecnológica, especialmente nos meios de comunicação, vem transformando a sociedade, através da intensificação da relação de trocas econômicas.

- (1) A falência do paradigma apenas acelerou o processo de globalização, e não fê-lo surgir, pois a consolidação e a expansão do capital para além das fronteiras nacionais têm origens remotas.
- (2) Não do ideal socialista, mas da tentativa de colocá-lo em prática através dos modelos de Estado autodenominados socialistas.
- (3) Pois monopoliza todos os poderes componentes da sociedade, mesmo os politicamente mais periféricos; é baseado na educação e massificação de propaganda em seu próprio favor e desconsidera a exposição de idéias divergentes como “fora de padrão”, entre outras características.

Existem paradoxos neste processo de globalização, pois ao mesmo tempo em que se trata de um fenômeno real, palpável, deve-se registrar a explosão de nacionalismos em várias partes do globo, sendo intensa nos países do leste europeu,⁴ e também existente na África.⁵ Outro paradoxo diz respeito ao papel deste processo de globalização quase exclusivamente à livre circulação do capital financeiro, e muito pouco à circulação de pessoas e bens. Neste aspecto, as barreiras alfandegárias e de imigração estão presentes e se intensificando.⁶

No âmbito político estamos frente a uma transformação do modelo de Estado, que antes era de bem-estar e hoje é marcado pelo neoliberalismo. A declarada intenção é reduzir o tamanho do Estado, a fim de que sua participação econômica ocorra muito mais pela atuação *sobre* o domínio econômico, como agente normatizador de mercados, do que como agente de produção/comercialização de bens ou serviços, ao atuar *sobre* o domínio econômico.⁷ O neoliberalismo, portanto, necessita de manutenção do Estado fiscalizador, a fim de que as regras do jogo econômico sejam asseguradas e o “livre mercado”⁸ possa atuar. Resta saber: atuar em prol de quem?

No âmbito social, vemos um processo marcado por amplas transformações, seja pela maior complexidade dos sistemas sociais, seja pela mais ampla participação ativa dos agentes sociais no cenário econômico.⁹ Novas formas de organização da sociedade, como as organizações não-governamentais, estão mudando o perfil da sociedade.

(4) A questão dos Balcãs envolvendo a Iugoslávia é um exemplo.

(5) As lutas entre as etnias tutsi e hutu é outro exemplo.

(6) A grande exceção é a União Européia, apenas para os cidadãos dos países-membros. Tal pauta de preocupações não encontra eco nem mesmo na proposta da formação de blocos comunitários, como o Nafta e o Mercosul, e muito menos na Alca.

(7) Sobre os úteis e instrumentais conceitos de intervenção *sobre* e *no* domínio econômico, ver Eros Roberto Grau, *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed., São Paulo : Malheiros, 1997. p. 156-158.

(8) Não existe mercado *livre*, mas mercado *forjado* e *conformado* pelos interesses humanos envolvidos nas relações de trocas econômicas. Assim, não há uma *mão invisível*, mas um projeto humano, visibilíssimo, estabelecendo as regras do jogo.

(9) Ver o excelente estudo de Jorge Correa Sutil, *Modernización, democratización y sistemas judiciales*, *La economía política de la reforma judicial*. Coord.

Dentro deste prisma é que está em processamento uma alteração dos conceitos de soberania, território e povo. E, por conseguinte, a concepção e o papel do Direito na sociedade.

2. O conceito de povo, por exemplo: de singela massa de manobra nos discursos políticos,¹⁰ passa a ser considerado também como um mero e descartável índice econômico, uma simples variável dos grandes movimentos de capital em disparada pela melhor posição econômica global. Daí surge o fenômeno do desemprego estrutural, e a colocação em cheque do modelo anteriormente existente na sociedade. Do *pleno emprego* passamos ao desemprego estrutural e à *flexibilização do direito do trabalho*, que reduz grande parte dos direitos sociais, colocando-os em um patamar de livre negociação, necessária (sob o argumento do capital) para poder permitir que as empresas sobrevivam em um mundo de acirrada concorrência.¹¹ Trata-se de livre negociação entre partes formalmente iguais, porém economicamente em desequilíbrio, o que transforma negociação em imposição.

Em suma, é importante recolocar o *homem* como o centro das preocupações da sociedade. Os operadores jurídicos devem trabalhar para que o estudo das humanidades e a globalização dos direitos humanos sejam o principal foco de atenções nestes tempos que correm.¹²

3. Deve-se também reelaborar o conceito de território.

Edmundo Jarquín y Fernando Carrillo Washington : Banco Interamericano de Desenvolvimento, 1997. p. 173-187.

(10) Ver Friedrich Muller, *Quem é o povo: A questão fundamental da democracia*. São Paulo, Max Limonad. 1998, incluindo um esplêndido prefácio de Fábio Konder Comparato.

(11) Ver, sob o aspecto econômico, Viviane Forrester, *O horror econômico*, São Paulo, Unesp, 1997. Sob o aspecto jurídico, Rosita de Nazaré Sidrin Nassar, *Flexibilização do direito do trabalho*, São Paulo, LTr, 1991; Arion Sayão Romita, *A globalização da economia e o poder dos sindicatos, Ordem econômica e social – Estudos em Homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. Coord. Fernando Facury Scaff, São Paulo, LTr, 1999.

(12) Fundamental sobre este tema é a coletânea *Direitos Humanos no Século XXI*, organizada por Paulo Sérgio Pinheiro e Samuel Pinheiro Guimarães, Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais e Fundação Alexandre de Gusmão, 2 vol. Também o texto *Fundamentos dos direitos humanos*, de Fábio Konder Comparato, *Direito constitucional*. Coord. José Janguê Bezerra Diniz, DF, Consulex, 1998, p. 171-188.

Devemos passar a raciocinar com os grandes blocos econômicos, do tipo Nafta e União Européia. No mesmo sentido a embrionária Alca e o quase finado Mercosul. Logo, o Direito de estatal passou a ser gerido no ambiente pluriestatal, com diversos centros de poder instrumentalizando as decisões.

No mesmo sentido deve-se analisar as relações de poder privado. Com o incremento das relações de troca, o centro das decisões estratégicas saiu das filiais das empresas localizadas em determinado território para a da matriz, onde são gestadas as decisões de investir, consumir e poupar, que afetam os agregados macroeconômicos em todos os países em que aquelas empresas negociam.

Não é à toa que se rediscute o papel das atividades diplomáticas tradicionais em todo o mundo, centralizando as atividades dos profissionais ligados a essa área muito mais nas atividades econômicas que propriamente de representação estatal.

Inegavelmente, houve uma sensível redução das fronteiras entre os países em razão da revolução tecnológica que vem sendo desenvolvida.

4. Em razão dos fatores acima mencionados, que acabaram por gerar mutações no conceito de território e de povo, verificamos que o conceito de soberania também foi particularmente afetado.

O centro de decisões de um país encontra-se bastante afetado aos acontecimentos decididos em outras partes do mundo, por agentes públicos e privados de outras cidadanias, sem nenhuma responsabilidade social com o que se desenvolve naquele país e, muitas das vezes, afastado da possibilidade de ser alcançado pelas decisões dos Poderes locais.

Um país não é mais soberano como antes, cotejado com a época em que Jean Bodin cunhou o conceito. A soberania encontra-se mais relativizada do que nunca.

5. Por conseguinte, a delimitação do Direito como objeto de aplicação de normas estatais (soberania), sobre determinada área geográfica (território), a fim de regular as relações entre as pessoas (povo), encontra-se colocada em cheque, sendo necessário pensarmos o Direito globalmente, como um instrumento de desenvolvimento entre as nações, centrado na dimensão humana global.

E daí surge todo um novo âmbito de discussão, uma vez que o Direito que temos utilizado é um Direito pensado e criado para funcionar dentro de uma matriz determinada pelos conceitos de soberania, territó-

rio e povo, que hoje não mais existem como dantes, amplamente modificados pela tecnologia e pelo incremento do sistema de trocas.

Isso afeta profundamente o Direito Tributário, que é um Direito centrado fortemente na noção de território. A extraterritorialidade do Direito Tributário é uma excepcionalidade decorrente dos tratados internacionais para evitar a bitributação. Ou ainda, quando inserido no contexto de uma união aduaneira ou mercado comum, sempre visando a um equilíbrio tributário dentre os países envolvidos.

Desta forma, as modificações ocasionadas pela interseção entre o rígido territorialismo do Direito Tributário e o mundo globalizado é que vêm gerando diversas perplexidades que deixam muito mais dúvidas do que certezas dentre os estudiosos do Direito.

Entendo que as respostas devem ser buscadas dentro dos grandes pilares do Direito, que são os Princípios Jurídicos, e não nas regras que os implementam. Daí ser necessário falarmos de geração de direitos para podermos pensar soluções globais para problemas locais.

II – Princípios jurídicos e gerações de direitos

6. Uma das formas de expressão do Direito é através de normas jurídicas, aqui consideradas como gênero que compreende duas espécies: os princípios e as regras jurídicas.¹³

Os princípios se constituem na concreção jurídica das aspirações políticas de uma dada sociedade. São os pilares do ordenamento jurídico de uma Nação e se constituem nos vetores ideológicos que informam os rumos de interpretação de todas as normas jurídicas.

As regras são normas jurídicas que concretizam as linhas mestras traçadas pelos princípios, implementando-os em nível normativo.

Logo, a dimensão de valor dos princípios envolve uma análise de seu peso, de sua importância, de seu destaque para implementação de um determinado desiderato social.

As regras, por sua vez, possuem uma dimensão formal de sua aplicabilidade, de sua vigência.

(13) Ver Ronald Dworkin, *Los derechos em serio*. Barcelona, Ariel, 1989. Capítulos 1 e 2.

7. O conflito entre princípios não acarreta a exclusão de um deles do ordenamento jurídico. Por outras palavras: não se há de falar em antinomia própria entre princípios. Esta se resolve no privilegiamento de um face ao outro. E tal destaque se dá em razão da opção ideológica de seu intérprete naquele dado momento.

Já o conflito entre regras possui uma distinta forma de solução. Rege-se, no Brasil, pelo disposto na Lei de Introdução ao Código Civil, que determina algumas formas de solução de antinomias: regra posterior revoga anterior naquilo que conflite; regra geral não revoga regra especial sobre o mesmo tema.

A dimensão cultural, histórica e ideológica do operador do Direito é que determinará a opção por um dos princípios aparentemente colocados em confronto. Uma vez escolhidos certos princípios para dirimir aquela situação fática verificável, utiliza-se um conjunto de regras que lhe são atinentes, para implementá-lo.

Portanto, é a opção cultural, histórica e ideológica do operador do Direito que fará surgir, em concreto, o princípio jurídico eleito como necessário e suficiente para solução daquele conflito social.

Ao necessariamente optar por uma das partes em conflito, fruto da ideologia que lhe informa, não se deve inferir que o julgador será parcial. Sua posição deverá ser de *equidistância* entre as partes, mas não de *neutralidade*, por ser esta absolutamente impossível.¹⁴

8. Tal dimensão principiológica deve se revestir de especial ênfase no que tange aos direitos fundamentais.

Historicamente os direitos fundamentais surgiram como uma defesa do cidadão contra o Estado. Tal concepção estava inserida dentro da análise da luta contra o Absolutismo, combativa da total centralização do Poder.

Desta época é o surgimento da idéia de *liberdade* e de *igualdade*, pois, uma vez conquistadas tais garantias *individuais*, a *ordem natural* se encarregaria de fazer com que o bem-estar e a prosperidade adviessem. Acreditava-se que a ordem natural do mercado possibilitaria fazer surgir o desenvolvimento.

Verificou-se que tal pretensão era uma falácia.

⁽¹⁴⁾ Dentre outros referenciais teóricos, valho-me aqui das lições de Hans-Georg Gadamer, *Verdade e método*, 2. ed., Petrópolis, Vozes, 1998.

A ordem natural apenas privilegiou os que possuíam poder econômico, fazendo maior o fosso existente com aqueles que apenas portavam sua força de trabalho como elemento de troca no mercado. As soluções individuais não foram suficientes para resolver as questões sociais.

9. Constatada a insuficiência de implementação desta fórmula de direitos e garantias fundamentais, foi necessário ampliar o espaço de compreensão desses princípios.

O passo seguinte foi o da ampliação daqueles direitos, a fim de alcançar o homem enquanto trabalhador, permitindo que direitos referentes à esta sua condição pudessem ser exercidos e garantidos pelo ordenamento jurídico. Daí surgiram as conquistas dos direitos sociais em vários ordenamentos jurídicos do planeta, dentre eles a brasileira, no início do século XX.

Passou-se a cogitar da aplicação de direitos sociais como direitos fundamentais. Não se trata apenas de direitos da pessoa contra o Estado, mas do homem inserido no sistema de produção econômico.

10. Porém a evolução dos estudos jurídicos constatou ser insuficiente a preocupação com o coletivo, sendo também necessário que o Direito se ocupasse dos interesses difusos da sociedade, que são aqueles que atingem um grupo indeterminado, e indeterminável, de pessoas. São tais as lesões causadas por poluição atmosférica, congestionamentos de tráfego etc. Não se pode determinar a quantidade de pessoas alcançadas pelo dano.

A solução individual e a coletiva não conseguiram dar solução a este tipo de questão, sendo necessário desenvolver mecanismos adequados para operacionalizar sua prevenção e seu ressarcimento.

11. Some-se à questão dos *interesses difusos* o conceito de *futuras gerações*. E aí surge uma nova compreensão dos direitos fundamentais.

Passam a ser considerados *também* os direitos dos que ainda não nasceram. A dimensão da pessoa humana é projetada no futuro, não mais apenas como a dimensão civilista do *nascituro*, mas de toda uma futura (e ainda nem mesmo gestada) geração de pessoas humanas.

É dentro deste preceito que se encontra o Direito ao desenvolvimento econômico, que é “um direito humano inalienável e que a igualdade de oportunidade para o desenvolvimento é uma prerrogativa tanto das nações quanto dos indivíduos que compõem as nações” (Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, ONU, 1986, Preâmbulo).

O interesse protegido não é o da atual geração, mas sua preservação para as futuras gerações. Não é mais um interesse *do indivíduo contra o Estado*, ou inerente apenas a certa *coletividade*, mas um interesse *difuso* e que abrange não apenas as atuais, mas as *futuras gerações*.

É esta nova dimensão dos direitos fundamentais que deve estar presente em nossa mente ao interpretar vários dos princípios jurídicos dispostos em nosso ordenamento.

12. O conceito de desenvolvimento econômico também está sendo fortemente alterado não apenas pela nova concepção dos Direitos Fundamentais, mas também pelo fenômeno denominado *globalização* que, no estágio atual, pode ser entendido como a internacionalização do capital que se expande sem fronteiras e em dimensão tecnológica até pouco tempo inimaginável.

É bem verdade que o conceito de *futuras gerações* também deve ser interpretado de comum acordo com a idéia de globalização, de forma a abranger toda a espécie humana, atualmente existente e a ser futuramente gerada.

É antiga a expressão que enquadrava o mundo como uma *aldeia global*. Contudo, apenas hoje, com o progresso dos meios de comunicação é que se passa a ter uma pálida idéia do que representa esta afirmação. Qualquer alteração das condições econômicas em uma parte do globo terrestre acarreta influências imediatas em outros países.

Verifica-se desta forma que a compreensão principiológica, para certos direitos, deve abranger além das fronteiras nacionais. Ou seja, da *globalização financeira* atualmente em voga, dever-se-á buscar a *globalização de direitos* a fim de que todas estas atividades que se desenvolvem além-fronteiras sejam alcançadas pelo Direito nascido e implementado por autoridades internacionais. E é neste sentido que o Direito Tributário deverá caminhar, pois será através de normas deste ramo do direito que os países obterão os recursos necessários para fazer frente a estas necessidades de regulação internacional.

Por enquanto – e espero que este prazo seja curto –, nos encontraremos frente a um *conflito* entre o caráter eminentemente nacional e territorial do *Direito Tributário contemporâneo* e sua perspectiva de transformação em um *Direito Tributário das futuras gerações*, marcado pela necessária globalização de direitos, devendo fazer frente às atividades econômicas transnacionais que se desenvolvem sem pátria. Os recursos advindos desta arrecadação permitirão a implementação de um sistema

jurídico internacional mais efetivo e, quiçá, centrado no homem, como destinatário único e final da existência de uma sociedade organizada.

Deste modo, as situações que serão abaixo examinadas encontram-se sob o pálio desta cisão entre um Direito Tributário contemporâneo, eminentemente nacional, e o impacto da globalização, que elimina as fronteiras nacionais na circulação de bens e, especialmente, na circulação de serviços. Esse tipo de cisão somente será eliminado quando houver a internacionalização do direito tributário e este se transformar em um *Direito Tributário das futuras gerações*, em que se configure que a arrecadação atual servirá para construção de um novo mundo, com fronteiras mais tênues, porém unificado pela efetivação dos direitos humanos.

III – Os provedores de acesso e os serviços de comunicação

13. Demonstrando a cisão acima mencionada, constata-se que as normas constitucionais brasileiras que estabelecem a tributação de serviços determinam que os serviços de comunicação sejam tributados pelo ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e os Serviços de Comunicações e de Transporte Interestadual e Intermunicipal (art. 155, II).

Qual o sentido desta norma e qual seu alcance?

Vejo seu sentido como uma disposição que visa alcançar aquelas atividades de prestação de serviços de comunicação dentro de um determinado território.

Será que as atividades dos provedores de acesso localizados no território brasileiro estão sujeitas a este comando normativo? Será que se configuram como *serviços de comunicação* para efeitos da norma fiscal?

Entendo que não. As atividades dos provedores de acesso não se configuram como prestação de serviços de comunicação pelo simples fato de que eles não prestam esse tipo de serviços, cujo conceito fica mais adequado às atividades de telecomunicações em geral, tais como rádio, televisão e similares.

A atividade dos provedores de acesso consiste em disponibilizar um *locus* para que sejam conectadas as linhas de acesso à Internet e conhecidos os conteúdos disponíveis na rede em qualquer parte do mundo. Está muito mais próximo do conceito de *locação* do que de *serviços*.

Desta forma, um provedor localizado no Brasil permite que seja acessado conteúdo informativo em qualquer parte do mundo. E este provedor brasileiro não estará prestando um serviço de comunicação, mas *locando* um espaço para o acesso aos dados disponibilizados.

Assim, não se há de configurar como uma prestação de serviço de comunicação, para os efeitos de tributação pelo ICMS, porque o aspecto material da hipótese de incidência descrita na norma constitucional (art. 155, II) não se encontra presente no fato imponível desenvolvido pelos provedores de acesso.

IV – A tributação do *software* adquirido por *download*

14. A regra geral no Brasil é que a compra e venda de mercadorias seja tributada pelo ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e os Serviços de Comunicações e de Transporte Interestadual e Intermunicipal.

O *software* é inegavelmente uma mercadoria, e o ICMS é devido nas transações ocorridas no território brasileiro, acrescido do Imposto de Importação – I.I. nas transações internacionais. Logo, a tributação se impõe.

Porém, como será possível o exercício da atividade de arrecadação e fiscalização?

Caso a compra e venda ocorra através do mercado de prateleira, não haverá nenhuma dificuldade, uma vez que a transação se procederá como uma outra qualquer mercadoria vendida em lojas.

Porém, caso a transação ocorra através do sistema de *download*, a situação será bastante diferente. Não há dúvida que haverá a incidência dos tributos referidos, mas como poderá o Estado efetuar esta arrecadação e a fiscalização sobre esta transação? Vejo como absolutamente impossível o exercício desta atividade com o estado atual da técnica e do Direito. Seria necessário criar um sistema tecnológico que permitisse ao Poder Público instalar nas lojas virtuais uma forma de controle fiscal, permitindo identificar quando ocorresse uma transação comercial através de sistema informatizado, o que não existe atualmente.

Logo, quando efetuada uma transação de compra e venda de *software* através do sistema de *download*, deve incidir o ICMS nas transações ocorridas em território nacional, e também o I.I. quando a transação ocorrer com provedor localizado no estrangeiro. Contudo, a despeito

desta inegável incidência tributária, o estado da técnica não permite ao Poder Público exercer com eficácia a atividade de arrecadação e de fiscalização.

Isso implica em dizer que, se alguém efetuar o *download* de um *software* e, em seguida, decidir pagar os tributos devidos em decorrência daquela transação, estará respeitando o Estado Democrático de Direito e cumprindo, de forma ética e legal, as leis de seu país, porém não haverá nenhuma possibilidade, com o estado da técnica e do direito brasileiro atual, de o Poder Público exercer com eficácia a fiscalização sobre essa atividade.

V – O sigilo fiscal e a Internet

15. Uma das formas de resolver o impasse na fiscalização seria através da quebra do sigilo fiscal dos contribuintes, averiguando as informações necessárias junto aos provedores de acesso e aos provedores de *site*. Contudo, em face do Direito Constitucional brasileiro atual, isso esbarcaria em diversos princípios que impediriam esse comportamento, vários dos quais contidos no art. 5.º, dentre eles:

Incisos:

“X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas (...)

(...)

XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.”

Verifica-se, portanto, que a Carta de 1988 instituiu como princípio fundamental o sigilo das pessoas naturais e das pessoas jurídicas, desdobrando-o em diversas e diferentes hipóteses, dentre as quais a do sigilo de dados, que me parece a melhor adequada para as transações efetuadas através da Internet.

Assim, a violação do sigilo de dados só poderá ocorrer através de ordem judicial, não sendo válidas quaisquer tentativas de quebra desse sigilo efetuadas através de outros meios que não em decorrência de deci-

são do Poder Judiciário,¹⁵ o que já indica a inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei Complementar 105, de 10.01.2001, bem como do Decreto 3.724, da mesma data, que regulamentou aquele artigo.

VI – A imunidade tributária e os serviços jornalísticos pela Internet

16. O direito à liberdade de expressão foi inserido no art. 5.º, IX, da Carta de 1988 e assegura ser “livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”.

Uma das formas de exercício desta liberdade no direito brasileiro é através do afastamento da incidência de quaisquer impostos sobre os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão” (art. 150, VI, *d*).

Uma vez que o Supremo Tribunal Federal já decidiu em diversas oportunidades que a interpretação das imunidades deve ser efetuada de maneira ampla, de forma a não restringir o alcance de seus conteúdos, constata-se que toda vez que estiver em jogo o exercício de liberdades, na forma do art. 5.º, IX, acima transcrito, não deverá haver a incidência de impostos, qualquer que seja o meio através do qual esta liberdade venha a ser exercida. Assim, entendo que a comunicação jornalística e de natureza editorial, via Internet, goza da imunidade tributária do art. 150, VI, letra *d*, da Constituição brasileira atual.

Conclusões

17. O Direito foi concebido a partir de uma visão de território, povo e soberania que vem sendo modificada com enorme velocidade a partir do incremento das tecnologias de comunicação. Portanto, vários dos conceitos e estruturas do Direito contemporâneo encontram-se inadaptados para enfrentar a revolução tecnológica que vem ocorrendo, e geram, com isso, uma disparidade entre as situações econômicas e sociais e os preceitos legais que as regem.

(15) Neste sentido ver Fernando Facury Scaff, O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo : RT, p. 451-481.

Por outro lado é importantíssimo que haja uma efetiva arrecadação de tributos, pois somente desta forma é que poderá a sociedade fazer frente às necessidades públicas, enfrentadas pelo Estado na sua atual conformação. Uma vez que tais necessidades crescem cada vez mais, torna-se imperioso achar um ponto de equilíbrio entre a arrecadação e a liberdade de iniciativa, que permita o desenvolvimento de atividades privadas sem o sufoco de uma carga tributária confiscatória.

Portanto, a quebra das fronteiras nacionais pela tecnologia, especialmente em decorrência da Internet, faz com que o Direito posto seja inaplicável aos negócios globalizados, em face dos rígidos limites territoriais a que o Direito é confinado. Isso se revela de forma mais intensa no Direito Tributário, cuja aplicabilidade é sempre vinculada a um território determinado. Neste ramo do Direito, a internacionalização sempre diz respeito aos tratados internacionais que visam *evitar* a dupla tributação – nunca para *implementar* a tributação de atividades econômicas transnacionais.

Desta forma, é imperioso que se trabalhe arduamente no sentido da “globalização” do Direito, a fim de que tenhamos princípios jurídicos que alcancem atividades econômicas que são desenvolvidas para além dos estreitos limites territoriais, e que imponham limites e controles a tais atividades, seja no âmbito tributário, econômico, ambiental ou qualquer outro.

O estado da técnica atual e o baixo desenvolvimento da globalização do Direito não permitem que várias atividades desenvolvidas através da Internet sejam alcançadas pelas normas fiscais, ou, quando menos, pelas atividades de arrecadação e fiscalização, ficando a incidência vinculada apenas ao esquema teórico da previsão legal de cada Estado nacional, acarretando sua absoluta ineficácia social.

Assim, a forma pela qual se deverá enfrentar essa questão será através da globalização do Direito, de seus princípios fundamentais vinculados aos direitos humanos, a fim de que possamos nos desenvolver com vistas a efetividade da dignidade da pessoa humana, e não em uma singela e fugaz instrumentalização para o livre trânsito de bens e serviços entre países.

Este é o mundo que devemos construir para as futuras gerações. Sem arrecadação justa, que inclua as atividades transnacionais, nada poderemos construir, exceto um modelo de exclusão social, que não permitirá o desenvolvimento, mas a barbárie, onde os mais fortes econômica e

tecnologicamente devorarão as sociedades periféricas, tornando-as meras exportadoras de capital e de produtos primários, reinventando o colonialismo do século XIX em pleno século XXI.

Respostas aos quesitos

- 1) Qual o significado da expressão “serviço de comunicação” contida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal? Pode ela ser aplicada a um provedor de acesso à Internet para fins de tributação pelo ICMS?**

As atividades dos provedores de acesso não se configuram como prestação de serviços de comunicação pelo simples fato de que eles não prestam este tipo de serviços. 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 de *serviços*.

Portanto, não se há de configurar como uma prestação de serviço de comunicação, para os efeitos de tributação pelo ICMS, porque o aspecto material da hipótese de incidência descrita na norma constitucional (art. 155, II) não se encontra presente no fato imponível desenvolvido pelos provedores de acesso.

- 2) A aquisição de *software* através do sistema de *download* realizada por usuário situado no Brasil e *site* localizado no exterior é passível de tributação pelo ICMS (compra de mercadoria) e Imposto sobre Importação (entrada no país de bem/serviço estrangeiro)? Em caso positivo, seria possível à autoridade tributária identificar os fatos geradores dos tributos, assim como fiscalizar o recolhimento desses impostos?**

Quando efetuada uma transação de compra e venda de *software* através do sistema de *download*, deve incidir o ICMS nas transações ocorridas em território nacional, e também o I.I. quando a transação ocorrer com provedor localizado no estrangeiro.

Contudo, a despeito desta inegável incidência tributária, o estado da técnica não permite ao Poder Público exercer com eficácia a atividade de arrecadação e de fiscalização.

3) Pode a autoridade tributária brasileira solicitar de provedor de acesso à Internet dados relativos a contribuinte, sem com isso estar ferindo o artigo 5.º, inciso XII, da Constituição Federal? E se a exigência for dirigida a um provedor de hospedagem de *site*?

A violação do sigilo de dados só poderá ocorrer através de ordem judicial, não sendo válidas quaisquer tentativas de quebra desse sigilo efetuadas através de outros meios que não em decorrência de decisão do Poder Judiciário, o que já indica a inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei Complementar 105, de 10.01.2001, bem como do Decreto 3.724, da mesma data, que regulamentou aquele artigo.

4) A comunicação jornalística e de natureza editorial, via Internet, goza da imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, letra *d*, da Constituição Federal?

Toda vez que estiver em jogo o exercício de liberdades, na forma do art. 5.º, IX, acima transcrito, não deverá haver a incidência de impostos, qualquer que seja o meio através do qual esta liberdade venha a ser exercida. Assim, entendo que a comunicação jornalística e de natureza editorial, via Internet, goza da imunidade tributária do art. 150, VI, letra *d*, da Constituição brasileira atual.

Bibliografia

- COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo : Saraiva, 2000.
- . Fundamentos dos direitos humanos. In: DINIZ, José Janguê Bezerra. (Coord.). *Direito constitucional*. Brasília : Consulex, 1998.
- . Prefácio, *Quem é o povo: A questão fundamental da democracia*. São Paulo : Max Limonad, 1998.
- DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona : Ariel, 1989.
- FORRESTER, Viviane. *O horror econômico*. São Paulo : Unesp, 1997.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1997.
- GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. 2. ed. Petrópolis : Vozes, 1998.
- GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo : Dialética, 2000.
- LUCCA, Newton de e SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). *Direito & Internet – Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo : Edipro, 2000.

- MÜLLER, Friedrich. *Quem é o povo: A questão fundamental da democracia*. São Paulo : Max Limonad, 1998.
- NASSAR, Rosita de Nazaré Sidrin. *Flexibilização do direito do trabalho*. São Paulo : LTR, 1991.
- PINHEIRO, Paulo Sérgio e GUIMARÃES, Samuel Pinheiro (Orgs.). *Direitos Humanos no Século XXI*. Brasília : Instituto de Pesquisa de Relações Internacionais e Fundação Alexandre de Gusmão, s/d. 2 vol.
- ROMITA, Arion Sayão. A globalização da economia e o poder dos sindicatos. *Ordem econômica e social – Estudos em Homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. Coord. Fernando Facury Scaff. São Paulo : LTR, 1999.
- SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo : RT.
- SUTIL, Jorge Correa. Modernización, democratización y sistemas judiciales. *La economía política de la reforma judicial*. Washington : Banco Interamericano de Desenvolvimento. Coord. Edmundo Jarquín y Fernando Carrillo, 1997.

TEMAS DOS SIMPÓSIOS ANTERIORES

1. Decadência e prescrição
2. Contribuições especiais – Fundo PIS/PASEP
 3. O fato gerador do ICM
 4. Sanções tributárias
 5. Responsabilidade tributária
 6. Princípio da legalidade
 7. Base de cálculo
 8. Repetição do indébito
9. Presunções no Direito Tributário
 10. Taxa e preço público
11. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
 12. Do lançamento
 13. Elisão e evasão fiscal
 14. Capacidade contributiva
 15. Lei complementar tributária
 16. IOF
 17. Contribuições sociais
18. Princípios constitucionais tributários
19. Decisões judiciais e tributação
20. Crimes contra a ordem tributária
21. O princípio da moralidade no Direito Tributário
 22. Tributação no Mercosul
 23. Imunidades tributárias
 24. Processo administrativo tributário
25. Direitos fundamentais do contribuinte

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Tributação na internet / coordenador Ives Gandra da Silva Martins. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais / Centro de Extensão Universitária, 2001. – (Pesquisas tributárias : nova série n. 7)

Conferencista inaugural: José Carlos Moreira Alves.

Relatório do XXV simpósio: Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e Vittorio Cassone.

Vários colaboradores.

ISBN 85-203-2114-3 – da Série

ISBN 85-203-2095-3 – do Volume 7

1. Direito tributário – Brasil 2. Internet (Rede de computadores) – Tributação I. Série.