

INTERNET E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL



Eury Pereira Luna Filho

INTERNET E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

ã **Eury Pereira Luna Filho**

Especialista em Direito Tributário

Brasília, Distrito Federal, abril de 1999

Dedicatória

Dedico este trabalho

In memoriam a

Regina e a Jacy Lima e Silva; a João Salustiano Pereira Luna,
Iracema Lima e Silva , Tessália Lima e Silva , Zuleika Lima e Silva, e
Manoel Maria de Vasconcellos;

e

a todos os mestres que tive ao longo da vida
("Quando o discípulo está pronto, o mestre se apresenta");

aos amigos, próximos ou distantes, conhecidos e anônimos;

a Márcio Luna, meu irmão,

a Elizabeth, Julia Regina e Antonio Eury, razão para superar-me.

Que possa de alguma forma servir à busca por justiça, beleza, verdade e iluminação, de todos os seres sencientes.

" Mas o que é criar desordem,
Quem é que diz o que é ou não?
São sempre os mesmos governantes,
Os mesmos que lucraram antes,
Põem a esperança lado a lado
As filas de desempregados
Que tudo tem que virar óleo
Prá por na máquina do Estado.
Quem quer manter a ordem?
Quem quer criar desordem? "

(**DESORDEM**, de Sérgio Brito, Marcelo Fromer, Charles Gavin)

Sumário

CAPÍTULO I	
A rede mundial	p. 6
CAPÍTULO II	
As garantias do contribuinte e os fatos impositivos na Internet	p. 12
Competência tributária	p. 20
Legalidade	p. 22
Tipicidade	p. 23
Capacidade contributiva	p. 24
Agentes e atividades econômicas na Internet	p. 30
<i>Backbones</i> e <i>ISPs</i>	p. 36
Comércio eletrônico	p. 38
CAPÍTULO III	
Limites constitucionais à tributação e Internet	p. 66
Não incidência tributária	p. 68
Imunidade tributária	p. 69
Conclusões e proposições	p. 73
Bibliografia consultada	p. 88

Introdução

A Internet, como é denominada comumente a World Wide Web - WWW, sua apresentação gráfica mais amplamente disseminada, que utiliza intensamente o tráfego de dados digitais para acessar arquivos de dados, sons e imagens, está completando uma década de existência, e o crescimento exponencial dos acessos e novos usuários conectados à rede já acarreta questões e controvérsias jurídicas relevantes.

A livre circulação de idéias e manifestação do pensamento surge como o principal valor a ser protegido pelas regras de Direito. Em seguida, ganham corpo questões tradicionalmente ligadas à propriedade: propriedade da informação, propriedade e direito autoral, o uso de imagens e de criações intelectuais, marcas comerciais. Por fim, a migração de atividades de cunho econômico, ou bens, para a forma digital, por meio de que se transferem dados e informações, cujo uso e aplicação têm quantificação monetária. Além disso, o funcionamento do sistema de tráfego de dados na WWW não obedece limites materiais ou políticos, não há um único e particular modo de operar esse tráfego, que pode utilizar as redes públicas de telecomunicações, a TV a cabo, as transmissões satelitárias ou as redes de fibras óticas, já se prospeitando até a utilização das linhas de transmissão de energia elétrica. A inexistência de limites geográficos reais ou de fronteiras para a circulação da informação digital e o acesso à rede acarretam novas dificuldades e perplexidades.

Quando se verifica a comercialização das atividades da rede, surge indagações sobre como vai ser exercido o poder de tributar essas novas formas de criação e circulação de riquezas. Como conciliar as exigências estatais de manter e preservar suas fontes de receita, quando se passa de uma economia sustentada pelas trocas e circulação de bens materiais tangíveis para

uma nova economia centrada na informação, ou , na analogia feita por um autor, quando a economia do átomo se transforma na economia do bit ?

Essa monografia enfrenta a questão, já posta no Brasil, de como tributar-se as operações correntes na Internet, adequando às condições atuais de nossa economia. O comércio eletrônico ainda é incipiente, mas deverá acompanhar a tendência de crescimento inarrestável. Atualmente, há dúvidas sobre a taxaço dos serviços de acesso à Internet, providos por empresas de portes variados, mas que prestam os chamados Serviços de Valor Adicionado, e que não são serviços de telecomunicações. Aliás, a Internet não envolve telecomunicações, no sentido seu original, de transmissão de signos e significados, nem comunicações, como tradicionalmente, compreendendo transportes e emissão de sinais de comunicação. Portanto, tributar o que acontece na rede, segundo a visão do legislador da era pre-Internet, é uma im-pre-visão.

" all the world shall be taxed "

Cesar Augusto, Ano 7 A.C.,

apud Evangelho segundo São Lucas, Cap.2. v1

CAPÍTULO I

A rede mundial

Um grupo de conexões de redes de computadores denomina-se internet. Denomina-se, também, Internet, a um sistema mundial de redes de computadores conectados¹. Sua origem está na ARPA ("Advanced Research Projects Agency"), fundada em 1957, uma agência federal norte-americana, nos moldes da NASA ("National Administration of Space Activities").

² Aí foram iniciados, em 1960, estudos que levavam ao conceito de que computadores seriam mais do que máquinas de calcular poderosas. Seria possível desenvolver relações de pessoa e máquina, onde aquela estabelecesse objetivos, formulasse hipóteses, determinasse critérios e estabelecesse a avaliação do que fosse realizado pela outra. O responsável pelo departamento de ciências do comportamento da ARPA, J.C. R. Licklider, desenvolveu a teoria de que os computadores aumentariam a capacidade humana de pensar, otimizando suas aptidões de comunicação, como que, obtendo-se uma rede de comunicação intergaláctica, as idéias compartilhadas pudessem resultar em uma unidade inatingível antes.

¹ Glossary of Geek, Nerds 2.0.1. http://www.pbs.org/opb/nerds2.0.1/networking_nerds/index.html

² " A INTERNET foi criada no final dos anos 60 nos EUA, como um projeto militar que buscava estabelecer um sistema de informações descentralizado e independente de Washington, para que a comunicação entre os cientistas e engenheiros militares resistisse a um eventual ataque à capital americana durante a Guerra Fria. Preliminarmente com a denominação de ARPANET, era uma rede fechada, à qual só tinham acesso os funcionários do Departamento de Defesa dos EUA, que, com o tempo, também passaram a utilizar a rede para enviar mensagens eletrônicas através de caixas de correio pessoais, o atual e-mail. (...) No Brasil, a Internet chegou em 1988, sendo inicialmente restrita a universidades e centros de pesquisa, até que a Portaria nº. 295, de 20.07.95, possibilitou às empresas denominadas 'provedores de acesso' comercializar o acesso à INTERNET. " . COSTA ALMEIDA, André Augusto Lins da, *in* A Internet e o Direito, Revista Consulex, Ano II, nº. 24, Dezembro/1998, pp52-53

No início de 1989, 80.000 computadores estavam conectados no que já se denominava então Internet. Hoje, estima-se em 159 milhões de pessoas, em todo o mundo, conectadas à rede. Até 2.003 serão 510 milhões de pessoas.³

Há alguns conceitos ou características operacionais ou instrumentais, próprios da Internet e que fazem dela o que é⁴. A partir das possibilidades da Internet chegou-se a um modo de distribuir informação, que é, na origem, o que se denominou World Wide Web - WWW⁵. Outra característica da informação disposta pela WWW denomina-se hypertext link (ou, hyperlink)⁶. Para conectar-se à WWW, além de um computador, necessita-se de um acesso à Internet, possibilitado por recursos técnicos e materiais, disponibilizados por terceiros, além de um programa (software⁷) denominado browser.

Vários usos para a Internet são possíveis, entre eles a apresentação e a comunicação de dados e informações sob forma gráfica; a transferência de informações ordenadas em

³ Business Week On Line, *in* What Every CEO needs top know about Electronic Business. A survival guide. 10 de março de 1999

⁴ A interconectividade da rede é possível graças a um protocolo (código de comandos) conhecido como TCP/IP, desenvolvido por Vinton Cerf e Bob Kahn, na década de 1970, capaz de possibilitar a troca de informações entre quaisquer tipos de computador ou dispositivos digitais. Esse protocolo, ou pacote de transmissão de dados, reservou endereços suficientes para cerca de 4,3 bilhões de computadores conectados à rede Internet (Mundo digital. Já Cerfou na Internet?, *in* Revista EXAME n. 686, de 21 de abril de 1999, pg. 118-120)

⁵ " *A World Wide Web (Teia de Âmbito Mundial, ou mais simplesmente, Teia Mundial) surgiu das mãos do inglês Tim Berners-Lee, quando este trabalhava no Laboratório Europeu para a Física de Partículas (CERN), na Suíça. Tim vinha desenvolvendo desde 1980 a idéia de um sistema de associações universais entre documentos, de forma aparentemente aleatória, inspirando-se no funcionamento do próprio cérebro.* " LEIRIA, Luis et alia *in* Enciclopédia da Rede parte 2, p6

⁶ " *Important ideas within or across publications would be connected by a series of hypertext links (or just hyperlinks), much like the information displays made both possible and plentiful through the Macintosh's famous Hypercard program and similar interfaces available on the NeXT, Amiga, X Window, and Microsoft Windows platforms. Users would be able to traverse Internet documents by selecting highlighted items and thereby moving to other, linked documentos; and in the case of graphical displays, they would see these documents complete with graphics and other multimedia elements.* " DECEMBER, John et alii, *in* Discover the World Wide Web with Your Sportster, Sams.net Publishing, Indianapolis, 1995, p2

⁷ Por software entende-se um conjunto de ordens ou comandos, grafados em linguagem artificial (códigos), lidos pelo sistema decodificador da máquina de processamento de dados, capaz de fazê-la realizar uma série de operações.

arquivos armazenáveis e processáveis por computador; a transferência de imagem e som, a consulta à distância a arquivos de dados, imagens e sons, a comunicação entre dois ou mais terminais remotos. São essas características operacionais e instrumentais que estão ocasionando verdadeira revolução nas relações e interações dos usuários, quer individuais quer institucionais ou corporativos. Surgem, então, várias e diversificadas oportunidades para o desenvolvimento de usos, utilidades, meios e processos de acesso, utilização e operação dos recursos da WWW, inclusive desenvolvimento dos browsers e das linguagens ou códigos, para a realização/construção dos documentos a serem lançados e mantidos na rede.

Um instrumento de popularização da Internet foi identificado no e-mail (correio eletrônico ⁸) e outro nos chats (redes de comunicação instantânea e a tempo real entre multi-usuários). Uma atividade especializada, profissional, antes inexistente surge, com o crescimento da Internet: os provedores de acesso à rede (ISP's, *i. e.*, Internet Service Providers).

Outra característica funcional da WWW está no que se denomina ferramenta de busca. A massa de dados armazenada de modo inteiramente descentralizado na WWW, para que seja transformada em informação útil para alguém, necessita ser identificada pelo conteúdo; ser de alguma forma ordenada para que a informação reunida seja, quando necessária, acessada por quem dela faça uso, e referenciada de algum modo para que possa ser outra vez buscada e acessada, além de atualizada, quando devido. De outra forma, seria o equivalente a buscar-se, em uma imensa biblioteca, ou depósito de livros, pastas e arquivos, algum item, que sequer se saberia existir de fato ali. Ou seja, muito mais difícil do que procurar uma agulha no

⁸ O e-mail é um processo de troca de mensagens escritas, por via eletrônico, de um terminal de computador conectado à rede WWW a outro terminal também conectado à rede. Exige um software próprio, para redigir, expedir e direcionar essas mensagens, e para recebê-las. Admite já um avanço qual seja o voice-mail, que consiste na expedição de arquivos contendo sons ou mensagens gravadas, que são ouvidas quando recebidas.

palheiro, quando então se sabe o quê se procura, onde procurar e se tem a certeza de o que se busca estar onde se procura.

Em um resumo, útil aos fins deste trabalho, as atividades que se desenvolvem, com repercussões para a economia, além da cultura e da vida em sociedade, e que tem como origem ou destino a Internet e a WWW, poderiam estar assim classificadas:

- os desenvolvedores de meios instrumentais da WWW
 - linguagens
 - programas
 - hardware
- os provedores de acesso à Internet (ISP's)
- os administradores de sistemas de comunicação e de disponibilização da informação contida na rede
 - sites de e-mail gratuitos
 - sites de chats
 - ferramentas de busca
 - portais
 - provedores de conteúdo
- os usuários profissionais ou corporativos e suas aplicações
 - publicações on-line
 - comunicação de dados
 - canais de venda de produtos e de prestação de serviços
- os usuários de modalidades on-line de lazer e entretenimento

Pode-se dizer, sem medo de erro ou exagero, que a Internet abre imensas possibilidades técnicas, tecnológicas, operacionais, econômicas, culturais, de transformação social, modificando o modo como nos relacionamos e socializamos no mundo prático, o modo como buscamos atender necessidades vitais materiais, e como se vão estabelecer relações de produção.

Em 1995, no Brasil, Nota Conjunta do Ministério das Comunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia⁹ traça os delineamentos fundamentais da Internet, destacando-se :

- O provimento de serviços comerciais INTERNET ao público em geral deve ser realizado, preferencialmente, pela iniciativa privada.

- O Governo estimulará o surgimento no País de provedores privados de serviços INTERNET, de portes variados, ofertando ampla gama de opções e facilidades, visando ao atendimento das necessidades dos diversos segmentos da Sociedade.

- A INTERNET é organizada na forma de espinhas dorsais ("*backbones*"), que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. Poderão existir no País várias espinhas dorsais INTERNET independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob controle da iniciativa privada.

⁹ www.cg.org.br/docsoficiais/nota.html , acessada em 19 de abril de 1999

- Conectados às espinhas dorsais, estarão os provedores de acesso ou de informações, que são os efetivos prestadores de serviços aos usuários finais da INTERNET, que os acessam tipicamente através do serviço telefônico.

- É facultada aos provedores de acesso ou de informações a escolha da espinha dorsal à qual se conectarão, assim como será de livre escolha do usuário final o provedor de acesso ou de informações através do qual ele terá acesso à Internet.

- Os preços relativos ao uso dos serviços INTERNET serão fixados pelo provedor, de acordo com as características dos serviços por ele oferecidos. O usuário final, por sua conexão com o provedor de acesso ou de informações ao qual está vinculado, pagará a tarifa regularmente praticada pela utilização dos serviços de telecomunicações correspondentes.

- Será estabelecido, pelo prazo de 1 (um) ano, prorrogável por decisão conjunta do MC e do MCT, tarifa especial equivalente a 50% das tarifas dos serviços de telecomunicações por linha dedicada, utilizados por instituições de educação e de pesquisa e de desenvolvimento (IEPD), nos acessos à INTERNET, com utilização estritamente acadêmica.

- No sentido de tornar efetiva a participação da Sociedade nas decisões envolvendo a implantação, administração e uso da INTERNET, será constituído um

Comitê Gestor INTERNET ¹⁰, que contará com a participação do MC e MCT, de entidades operadoras e gestoras de espinhas dorsais, de representantes de provedores de acesso ou de informações, de representantes de usuários, e da comunidade acadêmica.

Em dezembro de 1997, no Brasil, 1.310.001 usuários conectavam-se à Internet ¹¹. O Brasil é o terceiro país, nas Américas, em número de usuários, situando-se abaixo dos EEUU e do Canadá, e sendo o 18º. colocado, mundialmente. Além da Rede Nacional de Pesquisas - RNP - www.rnp.br/backbone - o primeiro *backbone* operando no Brasil, a partir de 1991 -, já existem outros cinco *backbones* ¹² (Banco Rural - www.homeshopping.com.br; Global One - www.br.global-one.net ; IBM - www.ibm.com.br ; Unysis - www.unisys.com.br; Embratel - www.embratel.net.br)¹³.

¹⁰ O Comitê Gestor INTERNET do Brasil foi instituído pela Portaria Interministerial MC/MCT n. 147, de 31 de maio de 1995 (publicada no D.O.U. de 01.06.95 - Seção I, Pag. 7875), com as seguintes atribuições:

- 1.acompanhar o provimento de serviços INTERNET no País;
- 2.estabelecer recomendações relativas a: estratégia de implantação e interconexão de redes, análise e seleção de opções tecnológicas, e papéis funcionais de empresas, instituições de educação, pesquisa e desenvolvimento (IEPD);
- 3.emitir parecer sobre a aplicabilidade de tarifa especial de telecomunicações nos circuitos por linha dedicada, solicitados por IEPDs qualificados;
- 4.recomendar padrões, procedimentos técnicos e operacionais e código de ética de uso, para todos os serviços INTERNET no Brasil;
- 5.coordernar a atribuição de endereços IP (INTERNET PROTOCOL) e o registro de nomes de domínios;
- 6.recomendar procedimentos operacionais de gerência de redes;
- 7.coletar, organizar e disseminar informações sobre o serviço INTERNET no Brasil; e
- 8.deliberar sobre quaisquer questões a ele encaminhadas.

(http://www.mct.gov.br/conjur/port_int/PORT147.htm ; acessada em 13 de abril de 1999)

¹¹ www.cg.org.br/growth.htm, acessada em 19 de abril de 1999

¹² Este dado encontra-se acessível no site do Comitê Gestor da Internet/Brasil : <http://www.cg.org.br/backbones/backbones.html> . O acesso foi efetivado em 13 de abril de 1999. Além dos *backbones* nacionais, existem, ainda, *backbones* estaduais.

¹³ www.cg.org.br/growth.htm

Concomitantemente à institucionalização do Comitê Gestor INTERNET do Brasil, foi aprovada a Norma 004/95 - Uso dos Meios da Rede Pública de Telecomunicações para Acesso à Internet, pela Portaria n. 148, de 31 de maio de 1995 ¹⁴, que adota as seguintes definições específicas, com o objetivo de regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de serviços de conexão à Internet:

- Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores;
- Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informação;
- Serviço de Valor Adicionado ¹⁵: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou

¹⁴ Portaria do Ministro das Comunicações n. 148, de 31 de maio de 1995, publicada no D.O. U. - Seção I, de 1º de junho de 1995, p 7875

¹⁵ A Lei n.º. 9.295, de 19 de julho de 1996, que dispõe sobre os serviços de telecomunicações e sua organização, sobre o órgão regulador e dá outras providências, assim regula o Serviço de Valor Adicionado:

" Art. 1º. A organização dos serviços de telecomunicações, a exploração de Serviço Móvel Celular, de Serviço Limitado e de Serviço de Transporte de Sinais de Telecomunicações por Satélite, bem como a utilização de rede pública de telecomunicações para a prestação de Serviço de Valor Adicionado, regulam-se por esta Lei, relativamente aos serviços que menciona, respeitado o que disciplina a legislação em vigor, em especial a Lei n.º. 4.117, de 27 de agosto de 1962, pelas Leis n.º. 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e 9.074, de 7 de julho de 1995, e no que for compatível, pela legislação de telecomunicações em vigor. (...) Art. 10 É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações. Parágrafo Único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações. " (Grifado) .

Definição legal para " *serviço de telecomunicação*" remonta ao Decreto n.º. 29.151, de 17 de janeiro de 1951, que aprova o regulamento dos serviços postais e de telecomunicações: " Art. 6º. Constitui serviço de telecomunicação a transmissão, emissão ou recepção de caracteres, sinais, imagens, escritos, sons ou informações de qualquer natureza , por fio, radioeletricidade, ótica ou outro sistema eletromagnético. " Também esse Decreto, em seu artigo 14, instituiu e conceituava o Sistema Nacional de Telecomunicações:

" Todas as vias através das quais se explore, no Brasil, serviço público de telecomunicações, constituem o Sistema Nacional de Telecomunicações. Parágrafo único. Os componentes do Sistema Nacional de Telecomunicações são obrigados a aceitar

novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;

- Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;
- Provedor de Serviço de Informações: entidade que possui informações de interesse e as dispõem na Internet, por intermédio do Serviço de Conexão à Internet;
- Ponto de Conexão à Internet: ponto através do qual o SCI (Serviço de Conexão à Internet) se conecta à Internet

Encontra-se superada a fase experimental da Internet, e em pleno desenvolvimento os usos profissionais e o amadurecimento dos fins utilitários da rede. Naturalmente, o potencial da rede, tanto de prestação de serviços quanto de entretenimento, transformaram-na em arena de experimentação comercial, ou do que se denomina *e-business*, ou comércio eletrônico ("e-commerce").

serviço em tráfego mútuo, direto ou indireto, em conformidade às leis, às convenções, aos acordos, aos convênios e aos contratos firmados com ou pelo Governo. "

CAPÍTULO II

Garantias do contribuinte e os fatos impositivos na Internet

A Internet e o que ela possibilita - ou possibilitará - de mudanças nas relações sociais, humanas e culturais, equipara-se, enquanto fonte potencial de transformação para o modo como o homem e a sociedade estão organizados atualmente, ao que foi a invenção da escrita para a civilização ocidental, a partir da Idade Média, ou a massificação dos transportes aéreos internacionais, para o mundo pós-guerra em meados do Século XX. Com a Internet, fronteiras geográficas desaparecem, o poder estatal exercido sobre indivíduos, comunidades e territórios reduz-se, a capacidade de comunicação e de interação, e a espontaneidade dessa comunicação e interação, entre indivíduos, organizações, amplia-se em escala planetária, e a formação de comunidades virtuais, acima e além de nacionalidade e cidadania, idioma, sexo, local de residência, condições físicas e status social, impõe-se como um fato natural, ou quase, no ciberespaço¹⁶. O antagonismo entre Estado e liberdade individual poderá exacerbar-se e, também, naturalmente, ocorrer conflitos entre Estado e indivíduo, a partir das possibilidades de atuação que a Internet oferece para esse último.

¹⁶ Tradução da expressão inglesa *cyberspace*, significando a dimensão virtual, eletrônica, em que ocorrem as operações, processos, interações homem-máquina-homem, máquina-máquina na rede Internet. Registra-se a criação desse vocábulo como atribuída a William Gibson, em seu romance sci-fi *Neuromancer*, publicado em 1984. Veja-se, também: "Michael Benedikt, author of *Cyberspace: First Steps*, takes a crack at an over-arching definition in his 1994 book: '*Cyberspace: A word from the pen of William Gibson, science fiction writer, circa 1984 . . . A new universe, a parallel universe created and sustained by the world's computers and communication lines . . . The tablet become a page become a screen become a world, a virtual world . . . A common mental geography, built, in turn, by consensus and revolution, canon and experiment . . . Its corridors form wherever electricity runs with intelligence . . . The realm of pure information . . .*' " (v.g. <http://metalab.unc.edu/cmcmag/1995/sep/doherty.html>, acessado em 13 de abril de 1999).

Pense-se, ainda, na influência que a invenção da imprensa teve, por exemplo, no surgimento da Reforma religiosa na Europa em fins da Idade Média ¹⁷, quando permitiu que cada homem pudesse ter - desde que letrado - em suas mãos a Bíblia, sem a intermediação do agente eclesiástico, ler a palavra divina e dar-lhe um sentido mais pessoal e íntimo, estabelecendo um diálogo interior com seu Deus. Pense-se que o estopim da insurgência religiosa foi a venda de indulgências, com que o Estado Papal, à época, obtinha expressiva receita. Retorne-se agora ao mundo de hoje, e reflita-se sobre a insatisfação de indivíduos, grupos e classes sociais em relação ao Estado, e ao papel por este desempenhado na satisfação das necessidades sociais, e os limites que o Estado encontra para atender a todos os anseios que a este se dirigem.

Quanto e o que falta para começar a buscarem-se novas formas de organização social, planetárias até, e para que esse movimento se articule com a rejeição atávica no homem à tributação estatal?

O poder de tributar é limitado¹⁸.

¹⁷ Enciclopédia Barsa, Vol. 13, pg 206, verbete Reforma: " A crescente influência da burguesia na vida econômica e cultural implicou, também, no agravamento das posições que, antes, o clero ocupava sem maiores protestos. A burguesia, cujos modos de pensar e sentir a distanciavam da aristocracia feudal, não aceita, na prática, as formulações doutrinárias que lhe limitam ou condenam as atividades financeiras. Piedosa e devota, é também realista e vive uma religião desligada do transcendente. A essa burguesia, voltada para um saber profano e prático, a ignorância do baixo clero e o luxo dos altos dignitários da Igreja não parecem edificantes. A ignorância do baixo clero impedia-o muitas vezes de ler a Bíblia e o incapacitava para a prédica. Seu ínfimo padrão de vida, que faz dele verdadeiro proletariado eclesiástico, nivela-o aos mais pobres elementos da população e lhe retira os meios de exercer efetiva atuação na vida espiritual. A invenção da imprensa, despertando a curiosidade intelectual e difundindo o saber, acentuará as deficiências intelectuais do baixo clero na mesma medida em que será poderoso instrumento na propagação das teses reformistas. " Deve-se a Johannes Gutenberg, nascido em Mainz, Alemanha, na última década do séc. XIV, a invenção dos tipos móveis de metal, da liga para fundi-los (de chumbo, estanho e antimônio); da prensa tipográfica, adaptada da usada para fazer vinho e papel, e da tinta, à base de óleo. Antes dele, livros eram impressos pelo processo da xilografia, já conhecidos por coreanos e chineses, desde a Antigüidade.

¹⁸ PIMENTEL, Marcelo. Contribuição de inativos é inconstitucional. Direito & Justiça, 22 de março de 1999, p3

A repartição da competência tributária é aspecto da limitação do poder de tributar.¹⁹ Outros aspectos da limitação desse poder do Estado são o princípio da legalidade dos tributos²⁰, segundo o qual não há tributo sem lei prévia que o estabeleça, quer decorra esse de exigência quer de aumento; e o princípio da tipicidade²¹.

Portanto, além de se exigir que haja previsão legal para tributar fatos econômicos de que participem os usuários da Internet, nessa condição, haverá que se identificar, corretamente, o

¹⁹ VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980, p81: " *O direito do Estado de estabelecer os casos e as circunstâncias em que poderá pretender o tributo e com que limites, bem como a faculdade de deslindar e compatibilizar as competências tributárias, quando num país estas são plurais, constituem objeto de estudo desse conjunto de normas que se costumam denominar ' direito constitucional tributário ' . Temos para nós, que o direito constitucional tributário estuda as normas fundamentais que delimitam e disciplinam o exercício da competência tributária e que se encontram nas cartas constitucionais (naqueles países em que estas existem, ainda que não de forma escrita). Estuda, também, as normas que delimitam e coordenam as competências tributárias, entre as diversas esferas de poder, nos países com regime federativo de governo (nação ou ente central e províncias ou Estados federados). "* (Grifo no original).

²⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 4ª Edição, 1977, p24: " *Define-se como uma obrigação ex lege de Direito Público a relação jurídica através da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado ou outra pessoa de direito público "*.

²¹ XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978. O autor indica a origem germânica do princípio da tipicidade, afirmando que este ainda não encontrou seu desenvolvimento conceitual em um corpo coeso de doutrina (p57). Nesta obra elenca, brevemente, as principais correntes doutrinárias que esposam o princípio da tipicidade, destacando Albert Hensel, para quem consiste dos pressupostos abstratos contidos nas normas tributárias materiais, e Von Wallis, que entendia esse princípio como dando origem à dívida do tributo, apenas quando preenchido integralmente o modelo, o tipo, previsto em lei. Outros, como Wacke, aproximavam, ou confundiam, a tipicidade com uma característica da atividade administrativa de aplicação da norma tributária e de cobrança do tributo, de modo que a tipicidade seria o princípio pelo qual os tributos só poderão ser cobrados quando a lei o autorize e, portanto, quando se concretiza a hipótese prevista nessa lei. Tipke, por sua vez, entendia que a tipicidade seria um dos aspectos com que se apresentaria o princípio da legalidade, por razão de este último compreender a regra segundo a qual os impostos não só não podem ser cobrados sem fundamento legal, mas a Administração estaria também vinculada a cobrar o imposto quando se preenchesse a previsão legal, portanto estaria constituída a dívida de imposto. Outros autores, ainda, não identificavam o princípio da tipicidade ao princípio da legalidade, sequer a um dos aspectos deste, considerando que o princípio da legalidade fosse diverso, *i.e.*, uma exigência constitucional de uma reserva de lei formal. Uma terceira corrente da doutrina alemã afirma traduzir o princípio da tipicidade uma exigência a que deveriam obedecer as próprias normas tributárias materiais, a par do princípio da legalidade, típica do Estado de Direito. " *O princípio da legalidade esgotar-se-ia na afirmação de que os impostos devem ser criados por fontes revestidas da natureza de lei formal. O princípio da tipicidade já não respeitaria, porém, à legitimidade formal da norma tributária, mas ao seu conteúdo material.*" (*Op.cit.*, p61). Bühler e Spanner consideram que a tipicidade traduz-se em que a Administração Fiscal não deve atuar cláusulas gerais para a exigência de impostos, mas tratar-se-ia de um imperativo para o legislador, o qual deveria deixar expressos os pressupostos da obrigação tributária mediante uma formulação precisa de cada um dos seus elementos, com a consequência da ilegitimidade constitucional não só das cláusulas gerais vagas, mas também da concessão de margem de discricionariedade em matéria tributária (Bühler). Ou, ainda segundo essa terceira corrente, as normas instituidoras de tributos seriam tão determinadas e delimitadas, que a tipicidade representaria não só um comando dirigido ao legislador, mas, inclusive, um ditame ao próprio intérprete (Spanner). Xavier, contudo, indica lacunas ainda não preenchidas no pensamento desses doutrinadores, a seu juízo, que demonstram a insuficiência do estado atual da doutrina, em tema de tipicidade: " *Existirá um tipo geral de imposto? Vigorará no Direito tributário a regra do numerus clausus? qual o objeto da tipificação?*" (*Op.cit.*, p65).

fato gerador ocorrido e a hipótese legal de incidência do tributo, que conterà a identificação típica da situação fática.

" *Definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária .* " ²²

Além destes, não se pode relegar o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica do contribuinte, que, em nossa Constituição Federal encontra-se referido no Parágrafo Primeiro do artigo 145, em paralelo à pessoalidade do caráter dos impostos: " *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.* "

Aparentemente, nosso Direito Constitucional Tributário não teria erigido como princípio geral e garantia do contribuinte, frente ao poder exatório do Estado, a pessoalidade e a capacidade contributiva, uma vez que estas regras de qualificação do agente passivo da obrigação tributária estão previstas , apenas, para a espécie dos impostos.

Aparentemente, apenas, porque, as demais espécies tributárias (taxas e contribuições de melhoria, sociais e de intervenção no domínio econômico, e empréstimos compulsórios) são guarnecidas por parâmetros utilitários, que, de alguma forma contemplam esse princípio de

²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Op. cit.*, p37

garantia do contribuinte. Por outro lado, caberia afirmar que a regra do Parágrafo Primeiro do artigo 145, CF/88, diz que " *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...* " , e não diz que apenas os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte^{23 24}.

²³ Em discordância a esse entendimento aqui expresso, vale mencionar a posição do Ministro Moreira Alves, no julgamento do REEx 153.771-MG, Relator designado, conforme nota comentário ao artigo 145, § 1º., da Constituição, *apud* PAULSEN, Leandro, *in* Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 1998, p 33-34: " *Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso em que serão graduados - e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade - segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão 'sempre que possível' se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, como sustentam Américo Lacombe e José Maurício Conti, citados no voto do eminente relator. De efeito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte,' especialmente para conferir efetividade A ESSES OBJETIVOS ', ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal (...)* " (Grifos no original).

Americo Lacombe, citado pelo Min. Moreira Alves, assim discorreu sobre o princípio da capacidade contributiva, em sua obra Princípios Constitucionais Tributários, Malheiros Editores, S. Paulo, 1996, pg 27-28: " 2.21 *A primeira observação é que a expressão sempre que possível só pode referir-se ao caráter pessoal dos impostos. Não é de ser conectada com a expressão seguinte, vale dizer, graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Isto porque a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica é um corolário lógico do princípio da igualdade, e, assim sendo, a sua referência expressa é desnecessária. A conclusão, portanto, é que os impostos sempre deverão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. A expressão sempre que possível poderia referir-se à capacidade econômica do contribuinte, caso o parágrafo em exame mencionasse tributos e não impostos. É que, como foi visto anteriormente, as taxas não podem ser graduadas segundo a capacidade econômica dos contribuintes, uma vez que as bases de cálculo a elas inerentes não mensuram um atributo ou algo próprio do sujeito passivo, mas uma atividade do sujeito ativo. 2.2 Acresce que a isonomia é um princípio a ser aplicado sem qualquer ressalva, como já foi frisado no inciso 1.10, com amparo em lições de Francisco Campos. Ora, se assim é, a capacidade contributiva não poderá ser aplicada com ressalvas, salvo diante da impossibilidade lógica, o que daria sentido à expressão sempre que possível, se a redação do parágrafo se referisse a tributos e não a impostos. "*

²⁴ Observe-se, no entanto, o que leciona ATALIBA, Geraldo, *in* Hipótese de Incidência Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1984, pg 78: " 29.7 *Arguta é a observação de PAULO BARROS CARVALHO no sentido de que a h.i. (N.B. - hipótese de incidência.: nas palavras desse autor, *op cit.* pg 73, : " 28.1 *Hipótese de incidência é a descrição legislativa [necessariamente hipotética] de um fato a cuja ocorrência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. "*) só designa o sujeito ativo (expressa ou implicitamente). Quanto ao sujeito passivo, limita-se a dar o critério para sua determinação. É que só o fato imponível irá concretizar em alguém a indicação genérica e abstrata da lei. Só depois do fato imponível, é possível determinar concretamente o sujeito passivo. "*

Ainda esse autor, discorre *in op. cit.*, pg 134-135, sobre Impostos reais e pessoais : " 56.1 *Uma classificação muito divulgada dos impostos diz respeito à conexão maior ou menor entre a estrutura do aspecto material da h.i. com o aspecto pessoal. 56.2 Assim, chega-se à classificação dos impostos em reais e pessoais. (...) 56.3 São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, do sujeito passivo. Em outras palavras: essas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento, no aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode estudar este sem considerar concomitantemente aquele. (...) 56.6 Esta classificação é de grande relevo*

No caso de taxas, por exemplo, devidas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição do contribuinte, já se estabeleceu, por via de construção jurisprudencial, que essas têm como limite máximo o custo efetivo do serviço ²⁵, proporcionalmente à fruição deste pelo sujeito passivo do tributo.

Contribuições de melhoria, também, encontram seu parâmetro na valorização patrimonial²⁶ que é apropriada, privativamente, pelo contribuinte, em razão das obras realizadas pelo Poder

para a ciência das finanças . As conseqüências jurídicas que se podem extrair dessa classificação são de diminuta significação. " (Grifo).

Outro autor (MERSAN, Carlos A. Direito Tributário, 2ª. Edição, Editora Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1988, p31 e p 33) distingue a classificação de impostos diretos e indiretos, como sendo de cunho legal, ou seja, decorre de distinção feita pela lei e não meramente a partir de uma posição doutrinária. Já, a classificação entre impostos pessoais e reais : "*Pode adquirir relevância jurídica a distinção entre impostos pessoais e reais, segundo o imposto recaia sobre a pessoa ou a coisa em virtude de circunstâncias puramente pessoais ou econômicas respectivamente. Conforme essa distinção, não estariam obrigados os estrangeiros em trânsito ou de estada temporária no país, a pagar tributos pessoais, como o de contribuição de recrutamento viário; e sim estariam obrigados a pagar os impostos reais mesmo que residam no estrangeiro toda vez que possuam bens ou realizem negócios no país. Os impostos pessoais cumprem o princípio da igualdade, sendo iguais para todos, utilizando para este efeito dois sistemas diferentes: o proporcional e o progressivo. Do ponto de vista da mera obrigação não há mais diferenças jurídicas entre os impostos pessoais e reais. Uns e outros originam ' obrigações pessoais ' , isto é, que o contribuinte fica pessoalmente obrigado e responde ao pagamento do imposto com todo seu patrimônio. " (Grifo).*

Percebe-se, então, que a classificação dos tributos entre pessoais e reais é doutrinária e não contém maior substância científica jurídica. Assim, pode-se sustentar que " tributos pessoais " e o " caráter pessoal " dos tributos, conforme dicção do artigo 145, §1º., da Constituição Federal, sejam conceitos inteiramente distintos. Enquanto se entenda o primeiro como uma categoria taxonômica, o outro pode muito bem representar um atributo, uma garantia individual do contribuinte, ou seja, a pessoalidade da imposição tributária ou da hipótese de incidência tributária, conforme definida na lei, atentando para a capacidade contributiva do sujeito passivo.

²⁵ "*TRIBUTÁRIO - TAXA EXIGIDA COM BASE NO VALOR DE BENS IMPORTADOS - LEIS NRS. 2145/53 E 7690/88 - DECRETO-LEI 37/66 (ART. 2.). 1. A BASE DE CÁLCULO DA TAXA, CONSISTINDO EM REMUNERAÇÃO OU CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO, DEVE GUARDAR PERTINÊNCIA COM A NATUREZA DO SEU FATO GERADOR, NÃO PODENDO SER DIVERSA DO SEU PRESSUPOSTO. O SEU VALOR SO PODE SER FIXADO COM BASE NO CUSTO DO SERVIÇO, SOB PENA DE FICAR DESNATURADA.*" (REsp 61333/ES - DJ 23/10/1995, pg 35623 - Relator Ministro Milton Luiz Pereira).

²⁶ "*2. ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA BASEADO NO CUSTO, SEM A DEMONSTRAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE VALORIZAÇÃO OU ESPECÍFICO BENEFÍCIO, CONSEQUENTE DA OBRA PÚBLICA REALIZADA NO LOCAL DE SITUAÇÃO DO IMÓVEL.*" (REsp 634/SP - DJ 18/04/1994, pg 08440; Ministro Relator Milton Luiz Pereira)

" CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR. ASFALTAMENTO DE VIA PÚBLICA. - TRATANDO-SE DE CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA, POIS O FATO GERADOR É A VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL PARTICULAR, EM RAZÃO DO ASFALTAMENTO DA VIA PÚBLICA, NÃO É LEGÍTIMA COBRANÇA A TÍTULO DE TAXA, ALIÁS ESTA MESMA DESVIRTUADA POR SER IMPOSTA POR EMPRESA PRIVADA, AINDA QUE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO, E MEDIANTE DUPLICATA DE SERVIÇO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO." (RE-98841 / SP - DJ 05-08-83, pg 11249, Ministro Relator Rafael Mayer)

" RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. ART. 18, II, CF/67, COM A REDAÇÃO DADA PELA EC N. 23/83. NÃO OBSTANTE ALTERADA A REDAÇÃO DO INCISO II DO ART. 18 PELA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 23/83, A VALORIZAÇÃO

Público. Sobre todas essas espécies tributárias vela, ainda, a regra geral de proibição de cobrar tributos com efeito de confisco (artigo 150, IV, CF/88).

Assim, podem-se compreender, esses parâmetros de limitação ao peso exatório das taxas e contribuições, como uma forma do reconhecimento dos limites da capacidade contributiva do agente passivo da obrigação tributária dessas espécies, que se deve interpretar ao lado da regra que veda utilizar tributo com efeito de confisco ²⁷, uma vez que o caput deste artigo 150, constitucional, fala que as limitações do poder de tributar ali estipuladas foram previstas " *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte* " .

Portanto, sempre será lícito ao contribuinte invocar o princípio da personalidade e da capacidade contributiva efetiva, mesmo em relação a outras espécies tributárias que não os impostos, e isto assim será com base à garantia fundamental da inviolabilidade do direito à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, previsto no caput do artigo 5º., da Constituição Federal ²⁸ .

IMOBILIÁRIA DECORRENTE DE OBRA PÚBLICA - REQUISITO ÍNSITO À CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA - PERSISTE COMO FATO GERADOR DESSA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA. RE CONHECIDO E PROVIDO. " (RE-116147 / SP - DJ 08-05-92 pg 06268 , Ministro Relator Célio Borja)

²⁷ MERSAN, Carlos A., Direito Tributário, 2ª. Ed., Edt. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, p 55: " *É difícil estabelecer um conceito do confisco mas nos parece oportuno recordar que ele pode dar-se quando se absorve a totalidade, a maior parte do capital ou da renda tributária e assim deve entender-se que é confiscatório o ato que em virtude de uma obrigação fiscal determina uma injusta transferência patrimonial do contribuinte ao Fisco, injusta em seu montante ou por falta de causa jurídica, ou finalmente porque aniquila o ativo patrimonial. Pode dizer-se que equivale à exação, com a diferença de que em lugar de ser ilegal, é inconstitucional.* "

²⁸ Não se desconhece a opinião discordante de Americo Lacombe, in Princípios Constitucionais Tributários, Malheiros Editores, S. Paulo, 1996, pg 26: " *2.16 (...) Pela própria definição de taxa, dada pelo inciso I, do art. 18, da Carta anterior, e pelo inciso II, do art. 145, da Carta atual, verifica-se que a base de cálculo da taxa só pode mensurar a atividade do sujeito ativo da relação obrigacional tributária. É que, sendo a taxa cobrada pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte, ou postos à sua disposição, a base de cálculo deve mensurar o serviço, isto é, a atividade do sujeito ativo. Por sua vez, os impostos, não sendo tributos vinculados à atividade do Poder Público, têm como hipótese de incidência uma atividade ou um atributo inerente ao sujeito passivo. Assim sendo, a base de cálculo dos impostos deverá mensurar ou uma atividade do sujeito passivo ou algo que lhe diga respeito (como, por exemplo, o seu patrimônio), enquanto que a base de cálculo das taxas liga-se ao sujeito ativo.* "

Nunca será demais lembrar, também, que os direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas²⁹, ou garantias de eternidade, ex vi do artigo 60, §4º. Da Constituição Federal: " Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais. "

Competência tributária

O Estado brasileiro adotou forma federativa, pela união indissolúvel dos Estados e Municípios, envolvendo, esse pacto federativo, a integração da União, das unidades federadas e das entidades locais - municípios - todos entes dotados de autonomia política e administrativa, ex vi do artigo 18, CF/88. A competência tributária é exercida concorrentemente pela União, Estados e Municípios (artigo 24, I, CF/88), aos quais incumbe, indiferentemente, a adoção de tributos segundo as espécies de exação admitidas constitucionalmente³⁰. Entretanto, e sem prejuízo do princípio federativo, somente a União, pela via da Lei Complementar, pode criar tributo (ex vi do artigo 146, III, "a", CF/88); portanto, retém a União, no âmbito da Federação, o poder de criar novos tributos, enquanto a cada uma das pessoas políticas reserva-se a

²⁹ Na expressão utilizada pelo Ministro Sydney Sanches, Relator da ADIn nº. 939-7, cfme. Revista de Direito Administrativo, nº. 198, Rio de Janeiro out/dez.94, p 126: " 12. A se admitir, embora a requerente nada mencione, que a referida Emenda Constitucional seja contrária à Carta Magna em vigor, qualquer discussão plausível a respeito somente pode ter como objeto, in casu, o disposto no §4º. do art. 60 desta última, que estabelece os limites explícitos ou expressos do poder de revisão, ou se se preferir as cláusulas pétreas ou garantias de eternidade. "

³⁰ As espécies de tributos admitidas em nossa Constituição Federal, e reconhecidas pelas correntes doutrinárias de maior peso na atualidade, são: impostos; taxas, cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ou postos à disposição, pelo ente estatal, ao contribuinte; contribuições, de melhoria, sociais e de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas; finalmente, os empréstimos compulsórios, sobre os quais há controvérsias sobre sua natureza tributária, mas que, admite-se hodiernamente, estão submetidos a princípios e garantias constitucionais e de proteção ao contribuinte. V. g. nota comentário ao artigo 145, da Constituição Federal, in PAULSEN, Leandro, Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 1998, pg 19: " Classificação dos tributos. Há muita controvérsia sobre a classificação dos tributos (espécies tributárias). Dividem espaço classificações bipartidas (impostos e taxas: Francisco Campos, Alberto Xavier, Pontes de Miranda), tripartidas (impostos, taxas e contribuições de melhoria: Rubens Gomes de Souza, José Afonso da Silva, José Geraldo Rodrigues Alckmin, Edvaldo Brito, Hamilton Dias de Souza), quadripartidas (impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições/impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios: Célio Loureiro, Miguel Lins, Fábio Fanucchi, Luiz Emydio F. da Rocha Júnior) e quinqüipartidas (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais ou sociais e empréstimos compulsórios: Fábio Leopoldo de Oliveira, Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado). "

competência tributária constitucionalmente prevista, além do poder de instituir (dar efetividade ao permissivo constitucional e legal) o tributo de seu interesse e peculiar competência.

Excetua-se da competência dos Estados e Municípios a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, e a instituição de empréstimos compulsórios (v.g. artigo 148 e 149, CF/88).

A competência tributária fixada na Constituição e na lei não instituiu, para o Direito Tributário Brasileiro, um numerus clausus de tipos tributários, mas as regras de competência restringem a liberdade exatória do Estado brasileiro e dos entes de direito público que o integram. A confirmar, para o Direito Tributário Brasileiro, a *inexistência* de numerus clausus dos tipos tributários admitidos, considere-se a competência residual tributária da União, instituída pelo artigo 154, I, constitucional, que autoriza a criação pela União de impostos não previstos expressamente na sua competência tributária (artigo 153, CF/88) " ... desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição. "

Legalidade

Acima da autorização genérica de tributar, conferida pela Constituição brasileira aos entes da Federação, estão alguns princípios que informam ou são característicos do princípio da legalidade³¹. Alberto Xavier *in Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*³² indica

³¹ XAVIER, Alberto, *in Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978, p7: " Com o advento do Estado de Direito, o princípio da auto-imposição ou do geral consentimento aos impostos perdeu a sua força inicial. Mas, em contato com as novas idéias, a mesma regra viria a desdobrar-se em dois grandes corolários que, esses, sim, se encontravam na base das modernas concepções: por um lado, o princípio de que os impostos só podem ser criados por lei formal, o que, no rigor de uma estrita separação de poderes, se traduzia na idéia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência das assembléias legislativas; por outro lado, o princípio de que as intervenções do

quais fossem tais princípios, a saber: o princípio da preeminência da lei, ou princípio da legalidade em sentido amplo; o princípio da reserva de lei, ou princípio da legalidade em sentido restrito, que se expressa, no entender desse autor, no Direito brasileiro, em matéria tributária, como reserva absoluta de lei formal³³. Já o princípio da reserva absoluta de lei formal, ainda segundo aquele autor, exige, do legislador, " *formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta* " ; do órgão de aplicação do direito, " *por excluir o subjetivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que envolve, de um lado, a proibição da analogia.* " ³⁴

Tipicidade

Ainda Alberto Xavier considera que " *tipos tributários nos seus contornos essenciais não podem, assim, ser criados pelo costume ou por regulamentos, mas apenas por lei* " ; e prossegue: " *Mas se a origem normativa da tipicidade é a lei formal quanto aos elementos essenciais do tipo, ela já pode situar-se, como vimos, no regulamento, quanto aos elementos de que não faz reserva expressa, ou seja, a determinação da alíquota ou base de cálculo dos*

poder na esfera da liberdade e de propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize, o que é a essência mesma do conceito de reserva de lei. "

Prossegue o autor: " *Pode, porém, afirmar-se ter sido no terreno da tributação que o Estado de Direito foi buscar os principais instrumentos técnicos em que assenta: a própria separação de poderes e o conceito de reserva de lei. Mas, se isto é exato, não o é menos que o princípio da legalidade, enquadrado agora nos moldes daquele Estado, assumiu um novo relevo e um novo significado, que importa de perto apurar.* " Enfeixa, ainda, esse autor, sua idéia do que se impõe ao Estado moderno, como o princípio da legalidade tributária: " *Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o princípio da legalidade.* "

³² *Op. cit.*, p14, Capítulo II Os Caracteres do Princípio da Legalidade no Direito Tributário.

³³ *Idem*, p17: " *Sabe-se que, na generalidade dos países, o Direito Administrativo se contenta com uma simples reserva de lei material, bastando-lhe a mera garantia da generalidade que o regulamento faculta. Mas no Direito Tributário sempre se entendeu ser de tal modo intensa a intervenção na propriedade dos particulares em que os tributos se traduzem, que se reputou indispensável rodear tal intervenção das garantias de lei formal. Não declarou o juiz Marshall, em fórmula lapidar, que ' the power to tax involves the power to destroy ' ?* "

³⁴ *Ibidem*, p38.

impostos sobre a importação, a exportação e sobre operação de crédito, câmbio e seguros, dentro dos limites da lei. " ³⁵

A tipificação passa a interessar aos fatos materiais, considerados para fins de tributação, tanto quanto aos efeitos da aplicação sobre esses fatos das normas tributárias. Assim são estabelecidas pela norma que cria o tipo tributário, tanto as situações jurídicas iniciais (fato imponible), quanto as situações jurídicas finais (obrigação tributária) ³⁶ .

Contudo, afirma o mesmo autor, não serão todas as situações da vida abstratamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários e escolhidas para representar fatos imponíveis e , portanto, fatos tributários. Haverá uma limitação nessa faculdade de eleição do legislador. Exige-se que a situação da vida , assim escolhida, para integrar a hipótese abstrata da norma tributária seja reveladora de capacidade contributiva.³⁷

" Pode o legislador escolher livremente as manifestações da riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma que outra forma - mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida efetivamente reveladoras de uma capacidade econômica e sempre esta se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo. " ³⁸

³⁵ XAVIER , Alberto , *op. cit.*, Capítulo V Tipicidade e Norma Tributária, p71

³⁶ *Idem*, p73

³⁷ *Ibidem*, p75

³⁸ *Ibidem*, p76

Capacidade contributiva

Conforme já se delineou aqui, antes, a capacidade contributiva é garantia do contribuinte, assim disposta pelo legislador constitucional, no artigo 145, Parágrafo Primeiro, CF/88. Percebe-se, no entanto, que há muitas controvérsias quanto ao entendimento dessa previsão e ao alcance por ela pretendido. Há, por exemplo, quem entenda ser essa disposição constitucional de ordem programática, direcionada ao legislador ordinário e jamais ao aplicador ou intérprete da norma tributária. V. g. Eduardo Botallo, citado no Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJN/Nº. 987/93, que assim se expressa: "

Em princípio, a capacidade contributiva é uma regra que deve vincular o legislador ordinário e não o Juiz. E não compete ao Juiz deixar de aplicar a regra tributária, levando em consideração a situação individual de cada contribuinte. Em outras palavras, mesmo que o Juiz reconheça que no caso concreto aquela aplicação da lei possa eventualmente significar uma negativa à capacidade contributiva individual de cada contribuinte, não obstante ele deverá propiciar plena aplicabilidade à regra tributária, desde que essa regra tenha sido eleita com respeito a esses fatos signo - presuntivos de renda, de patrimônio, de atividade econômica, acima do mínimo indispensável." ³⁹

Depreende-se uma posição totalmente diversa, no tocante à garantia constitucional da capacidade contributiva, do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento da ADIn nº. 939-7, onde acostado o Parecer da

³⁹ BOTALLO, Eduardo, *in* Capacidade Contributiva, Revista de Direito Tributário nº. 47, jan-março 1989, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, pg 239, citado no corpo do referido Parecer PGFN/CRJN/Nº. 987/93, aludido no Relatório do Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento da ADIn 939-7. Em contraponto a essa respeitável opinião de que a capacidade contributiva vincularia apenas ao legislador, mas não o juiz - intérprete da lei tributária - tenha-se em conta o que lecionou Geraldo Ataliba:

" *Se é princípio a capacidade contributiva - e é -, evidentemente que eu não posso interpretar nenhum preceito constitucional, nenhuma lei de imposto também, que negue a capacidade contributiva.* " (Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates, *in* Revista de Direito Tributário nº. 63, Ed. Malheiros, p 35, *apud* PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, p 264, nota ao artigo 108, II, CTN). Nessa mesma linha doutrinária, temos Ricardo Lobo Torres: " *Assim é que o princípio da igualdade postula o tratamento idêntico das situações de riqueza, não sendo desconsiderado pela analogia, coisa que também ocorre com os princípios da capacidade contributiva e da democracia, entendido como emanção do Estado de Direito Material.* " Lobo Torres vai ao ponto de relacionar " *tratamento idêntico das situações de riqueza* " aos princípios da capacidade contributiva e da democracia, emanções do Estado de Direito Material . In Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, Edt. Forense, Rio de Janeiro, 1991, p 66

Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, retro mencionado: " *Creio que com o imposto olvida-se, ainda, a capacidade contributiva prevista no artigo 145 da Carta de 1988. Nem se diga que essa capacidade contributiva resta preservada pelo fato de a base de incidência ser diversificada. A ordem natural das coisas, a prática do dia-a-dia alusivo aos impostos, aos tributos em geral, revelam que não se tem a estipulação destes considerados valores nominais. Os tributos decorrem sempre da incidência de uma percentagem, e a menos que digamos que o preceito do §1º. do artigo 145 seja letra morta, não tenha um sentido próprio, haveremos de assentar que a distinção, em face à capacidade contributiva, deve ser fruto da previsão de percentuais diversos alusivos ao mesmo tributo, tendo presente a potencialidade econômico-financeira de cada qual dos contribuintes.* " ⁴⁰

Nesse mesmo julgamento, temos a manifestação do Ministro Carlos Velloso, também peculiar e distinta da de seu colega: " *As demais questões postas, por exemplo, a capacidade contributiva, não tenho como relevante, dado que a Constituição, no §1º. do art. 145 estabelece que: ' Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ... ' É a própria Constituição, é o próprio poder constituinte originário que possibilita, que abre a possibilidade da exceção, ao dizer ' sempre que possível'*" ⁴¹.

Sacha Calmon Navarro Coelho tem entendimento no sentido de a capacidade contributiva ser abrangente e consistir princípio geral de direito: "*A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos* (ability to pay). *É subjetiva, quando leva em conta a pessoa*

⁴⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939-7, Revista de Direito Administrativo - RDA , nº. 198, Rio de Janeiro out/dez.94, p 180

⁴¹ Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939-7, Revista de Direito Administrativo - RDA , nº. 198, Rio de Janeiro out/dez.94, p 182

(capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas das pessoas (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada, etc.). Aí temos ' signos presuntivos de capacidade contributiva' (...) a capacidade contributiva, assim, como o princípio da isonomia, o do direito adquirido, o da irretroatividade das leis, são princípios gerais de direito. Nem precisavam estar expressos. É da constituição real dos povos medianamente cultos. Na Constituição de 1967 era nela inexpressivo. Todavia, foi muitas vezes invocado e atendido tanto pelo Legislativo quanto pelo Judiciário e até mesmo pelo Executivo. Ademais será sempre possível surpreendê-lo aqui e acolá, nas dobras do sistema. " ⁴² (Grifado).

Héctor Villegas, sinteticamente, parece concordar: " Os tributos são exigidos do particular tendo em vista sua capacidade contributiva, vale dizer sua aptidão econômica para contribuir para a cobertura dos gastos públicos. " ⁴³

Para concluir, cabe recordar, então, como associa Alberto Xavier o conceito de capacidade contributiva, independentemente de se o considerar princípio geral, norma programática ou garantia do contribuinte, ao tipo tributário, o que faz, no entender desse conceituado tributarista, da capacidade contributiva condição própria da legalidade do fato impositivo: " O princípio da capacidade contributiva fornece ao legislador o quadro geral das situações tipificáveis, ao estabelecer que só as situações da vida reveladoras de capacidade econômica são suscetíveis de tributação. " ⁴⁴ E continua o festejado mestre, relacionando intimamente, agora, o princípio da legalidade ao da tipicidade, aí tanto do fato tributário quanto da medida do

⁴² NAVARRO COELHO, Sacha Calmon, *in* Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 3ª. Edição, Edt. Forense, 1991, citado por PAULSEN, Leandro, *op.cit.*, p 35

⁴³ VILLEGAS, Héctor, *op.cit.* , pg.4

⁴⁴ XAVIER, Alberto, *op.cit.* , Cap. VI Corolários do Princípio da Tipicidade, p 83

tributo, ou , como por ele dito, considerando " *objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quantum da prestação tributária* " : " ... se o princípio da legalidade se esgotasse na declaração da tributabilidade do fato, teríamos que o referido princípio autorizava o órgão de aplicação do direito a, verificados certos fatos típicos, definir em concreto a medida do tributo a aplicar. Mas é de ver que semelhante entendimento é incompatível com as mais elementares exigências de segurança jurídica. Procurando esta subtrair ao órgão de aplicação do direito quaisquer expressões de arbítrio ou do seu puro critério subjetivo, natural se torna a exigência de uma construção por tipo não só dos fatos tributários, mas também da medida dos tributos. E, desta sorte, são objeto de tipificação todos os elementos necessários à fixação do quantum da prestação tributária. " ⁴⁵

A capacidade contributiva, portanto, é a medida da situação real do contribuinte, enquanto sujeito à obrigação tributária, sendo um elemento tido como essencial ao tipo tributário e à preservação do princípio da legalidade, na visão de Xavier.

Com estas considerações prévias sobre condições e princípios a observar rigorosamente, tanto pelo legislador quando pelo aplicador da norma tributária, em relação às hipóteses de incidências , fatos imponíveis, e obrigações tributárias, ficou entendido haver que se respeitar a atribuição constitucional de competência tributária. E com ela a repartição de competências entre as diferentes pessoas de direito público, também reconhecidas constitucionalmente como sujeitos ativos da obrigação tributária; e, igualmente, respeitar os princípios da legalidade (" no taxation without representation " , na fórmula clássica norte-americana; e, antes dessa, a

⁴⁵ *Idem.* P 78 .

contida no brocardo latino "*nullum tributum sine lege*", mas que se traduzem, modernamente, por reserva absoluta de lei formal ⁴⁶), da tipicidade e da capacidade contributiva.

Passar-se-á, a seguir, aos fatos e situações teoricamente impositivos que se percebem nas condutas dos agentes ativos na Internet.

Agentes e atividades econômicas na Internet

Para possibilitar discutir tributação relativamente a fatos e circunstâncias que ocorram no âmbito da Internet, haveria, em primeiro lugar, que estabelecer quais operações e atividades que, ocorrendo na Internet ou no ciberespaço (v.g. nota de rodapé, supra, 16, pg. 15), poderiam representar fatos impositivos. Em precedência, então, haveria que admitir servisse a Internet para a realização ou a ocorrência nela de fenômenos econômicos, que expressassem disponibilidade ou forma de aquisição de riquezas, isto porque o fato tributário decorre, da absorção, pelo Estado, de parcela das riquezas produzidas pela sociedade, para finalidade de seu custeio.

Quanto a existir fenômenos econômicos intrínsecos nas operações e atividades na Internet, aparentemente, não há mais que ter dúvidas.

De sua origem até o dia de hoje, a Internet, e sua interface gráfica, denominada WWW, sofreu modificações na utilização a que se destinava, na origem, transformação nas finalidades e popularização. Veja-se, por exemplo, uma análise sintética dessas modificações tão aceleradas, e em data recente, como feita no texto abaixo:

⁴⁶ XAVIER, Alberto, op. cit., p 44: "Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma

" The rapid growth of electronic commerce is likely to revolutionize home and work life in America. The emergence of the Internet as a new mass communications channel will fundamentally transform how we work, play, learn, shop, and socialize. According to a Nielsen Survey, over 40 million people currently use of have access to the Internet in the United States and Canada. An estimated 300 million people will utilize the Internet on a worldwide basis by the year 2000.

Electronic commerce is generally defined as transactions that involve the exchange of goods and services by electronic means. While electronic commerce is expanding in other channels (e.g. cable television, intranet, commercial on-line systems) the Internet is the most explosive and visible symbol of the multimedia linkage of data, audio, and video transmissions all in a single communications pathway. In an information age, the Internet vastly expands the potential to instantaneously transfer a wide range of digitized goods and services to anyone, to anywhere, at any time.

*The Internet is a global network of computers linked by high-speed data lines and wireless systems. **It was established in the 1960s as a military communications and research system, but is increasingly being used for social and commercial purposes. The Internet and its graphical subnetwork called the World Wide Web (developed in 1989) enable millions of computers (or other communication apparatus) using different hardware, operating systems and***

software application programs to link to each other by a common protocol.

(Grifado).

While electronic commerce has been evolving for several decades, the explosive growth of the Internet has occurred largely over the last three years. The number of American households that have access to the Internet increased from 0.2 percent in 1993 to 14 percent in 1996. Between April 1994 and October 1995, the number of sites on the World Wide Web increased from 1,000 to 110,000. The number of Web sites is currently increasing at the rate of one per minute. On a world wide basis, there are an estimated 10 million host computers hooked into the Internet in over 160 countries - compared with about 1 million host computers in 1993.

In a 1995 nationwide survey of software companies, the Internet was not included on virtually any of the companies' top ten most pressing concerns for the future. In a follow-up 1996 survey, the top two issues were generally the Internet and the software industry's changing business model (primarily in response to the challenge of the Internet).

Moreover, the potential future market for electronic commerce is far-reaching. Thirty-six percent of all American families have home computers - or nearly triple the number of households currently connected to the Internet. As television sets begin to have Internet hookups and capabilities, the potential market for Internet consumers grows even larger with over 98 percent of American households having at least one television.

On a global basis, the number of potential Internet users is equally staggering. There are presently over two billion communications units in the world - including 1.2 billion televisions, 180 million computers, and 645 million telephones. Indeed, almost one-half of Internet traffic currently takes place outside the United States. "

Se se admitir que todo e qualquer sistema tributário moderno segue alguns princípios técnico-conceituais básicos, como o da neutralidade econômica, o da simplicidade de aplicação/entendimento das regras e princípios legais e o da facilidade/simplificação da arrecadação das receitas tributárias, o da generalidade e abrangência, e o da escolha seletiva do fato imponible, com vistas a que tais princípios técnico-conceituais sejam observados e praticados amplamente; vai-se, com facilidade, imaginar que a Internet, uma vez configurada como um grande canal de circulação de riquezas, de veiculação de informações e dados qualificados pelo valor que tenham efetivamente, ou possível de gerar, pelo acesso a e o uso dessas informações e dados, rapidamente torne-se alvo das atenções da administração tributária de qualquer Estado.

Um exemplo atual encontra-se nas indagações que o Australian Taxation Office (ATO) vem efetuando, para avaliar o impacto potencial que o comércio eletrônico possa trazer para o sistema tributário australiano. A empresa de auditoria externa Arthur Anderson elaborou um relatório sintético a respeito das preocupações australianas, e que estão expressas em um relatório governamental intitulado "Tax and the Internet". Ali estão referidas questões legais tributárias prioritárias, entre as quais destacam-se as questões fiscais além fronteiras ("cross-border tax issues") , inclusive os tratados de para evitar bi-tributação; a atenção a ser dedicada à experiência internacional; atenção aos aspectos decorrentes da adoção de um sistema tributário baseado no consumo; e as interseções entre questões fiscal-tributárias e questões

jurídicas relacionadas à propriedade e à proteção da privacidade da informação transmitida on-line.

O relatório ATO analisa em detalhes e destaca as seguintes conclusões:

- o comércio eletrônico carece de arcabouço legal, mas os sistemas de pagamento eletrônico já são identificados como de importância fundamental;
- o desenvolvimento de interfaces mais amigáveis aumentará o comércio eletrônico. Isto aumentará o número de empresas e setores envolvidos no comércio internacional e reduzirá o porte médio da transação.
- É provável que a Internet seja dominada por grandes corporações, uma vez que domínios ("websites") comerciais bem sucedidos requeiram grandes investimentos.
- No curto prazo, o comércio eletrônico poderá causar impacto adverso em alguns setores econômicos australianos, mas no longo prazo haverá reversão desse fato.
- Alguma perda de arrecadação é esperada, inicialmente. No longo prazo, haverá correção também desse fato, mas com impactos distintos nas várias espécies tributárias, em razão da atividade do setor, do tipo de taxaço e das transações em questão.
- O comércio eletrônico ampliará a utilidade do planejamento fiscal em relação ao comércio internacional, com o uso potencial de paraísos fiscais e operações off-shore.
- As regras tributárias voltadas para a alocação de lucros podem demorar a se definirem. Regras de aplicação ("enforcement rules") serão mais facilmente definidas, mas a cooperação internacional se fará necessária para administrar a legislação tributária doméstica sobre comércio eletrônico.
- A identificação do contribuinte é menos certa no ambiente do comércio eletrônico; e as tecnologias voltadas para o comércio eletrônico podem reduzir a disponibilidade e a confiabilidade da informação necessária para a administração fiscal.

Coerentemente com o que dito antes aqui acima, quanto a, em primeiro lugar, ser necessário estabelecer quais operações e atividades que, ocorrendo na Internet ou no ciberespaço, poderiam representar fatos imponíveis, indicam-se algumas atividades que já são correntes e expressivas, se não características, das utilizações mais comuns da Internet, para seus usuários.

São estas: as atividades dos backbones e dos provedores de acesso ou serviços de conexão à rede; o denominado comércio eletrônico e as transações eletrônicas via Internet ; os sites de busca, tratamento e disponibilização da informação, inclusive os portais; os sites de download (que inicialmente, envolviam softwares, mais que agora contêm gama enorme de conteúdo digitalizado, inclusive obras sobre as quais velaria o direito autoral/copyright); finalmente, a integração da telefonia, vídeo/áudio, ao lado da emissão de e-mails .

Na verdade, talvez tenha-se pela frente uma radical substituição de tecnologias e processos, de comunicação mas também de organização do trabalho e da formas de produção. Portanto, cabe investigar se, fatos imponíveis até então indiscutíveis, sedimentados, experimentados em suas repercussões e controvérsias admitidas, não caíram também em desuso, ou já se tornaram ou estão prestes a tornar-se tão anacrônicos quanto se tornou, a sua vez, o imposto sobre portas e janelas ⁴⁷ .

⁴⁷ Ou, outro exemplo, a perda de importância, seguindo-se à evolução econômico-industrial de um país, dos direitos alfandegários , como fonte de receita tributária. *Apud* Beltrame, Pierre, *in Os Sistemas Fiscais*, Livraria Almedina, Coimbra, 1976, pg 118: " Nos países em via de desenvolvimento, pelo contrário, os direitos alfandegários constituem a principal fonte de receita, sendo os impostos sintéticos sobre a despesa difíceis de aplicar " . Ou, ainda, o mesmo autor (pg 22): " Com efeito, na fase primária do desenvolvimento, a falta de diversidade e a raridade da matéria tributável limitam imperativamente as formas de imposição aplicáveis (impostos fundiários, de capitação e direitos alfandegários). Pelo contrário, desenvolvendo-se a economia, a matéria tributável aumenta e diversifica-se, as modalidades de imposição tornam-se então mais variadas e o legislador, tendo assegurado o rendimento fiscal, poderá proceder a manipulações fiscais (tax handles) com objetivos económicos, sociais ou políticos. "

Backbones e ISP's (provedores de acesso)

Adota-se para backbone a definição de " *part of a network that handles the major traffic. It employs the highest-speed transmission paths in the network and may also run the longest distance. Smaller networks are attached to the backbone.* " ⁴⁸

A Nota Conjunta do Ministério das Comunicações e do Ministério da Ciência e Tecnologia que traça os delineamentos fundamentais da Internet, já antes aqui referida (v.g. nota de rodapé 9, pg. 10) , dispôs que :

- O provimento de serviços comerciais INTERNET ao público em geral deve ser realizado, preferencialmente, pela iniciativa privada.

- O Governo estimulará o surgimento no País de provedores privados de serviços INTERNET, de portes variados, ofertando ampla gama de opções e facilidades, visando ao atendimento das necessidades dos diversos segmentos da Sociedade.

E quantos aos backbones:

- A INTERNET é organizada na forma de espinhas dorsais ("backbones"), que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. Poderão existir no País várias espinhas dorsais INTERNET

⁴⁸ Technical Glossary, Intro to the Internet, [http://www. ????. com](http://www.????.com)

independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob controle da iniciativa privada.

Comércio eletrônico

Entende-se por comércio eletrônico ("e-commerce") qualquer atividade promovida por entidade ou pessoa, com fins de lucro, e que faça utilização de alguma das tecnologias de comunicação de acesso à Internet, para possibilitar transmissão de dados e informações, para prestar serviços ou fornecer informações a respeito de serviços e produtos fornecidos, ou para enviar ofertas a potenciais consumidores ou a clientes relativas a serviços e produtos, inclusive por meio de catálogos eletrônicos; para divulgar e adquirir produtos e serviços divulgados, mesmo quando o envio do produto ou a prestação efetuada se faça por meios convencionais (p.ex., remessa postal, transporte físico, etc.); para efetuar pagamentos ou contratar obrigações junto a terceiros, inclusive envolvendo pagamentos por essas obrigações contratadas ou delas decorrentes. O que possa ser digitalizado ou transferido por via eletrônica, envolvendo, ou resultando de, pagamento ou transferência de recursos monetários, estaria compreendido como comércio eletrônico⁴⁹.

Nicholas Negroponte afirma que, ao menos parcialmente, encontramos-nos na transição de uma economia construída em base à movimentação de "átomos" para outra economia em base

⁴⁹ Vincent Cerf afirma: " A rede não era comercial até 1990. (...) O comércio eletrônico mal é visível, embora esteja crescendo bem rápido. As transações de comércio eletrônico vão dominar a Web. A descrição trivial de comércio eletrônico é usar a rede para conduzir negócios. Mas as transações financeiras são só uma parte da história. Há coisas que você não considera transações de negócios que podem ser incluídas na categoria: encontrar produtos, encomendá-los, obter confirmações, pagar por eles ou configurá-los. Por exemplo, enviar à montadora as opções para que um carro seja feito de acordo com sua preferência. Você também pode usar a rede para prestar serviços aos consumidores e isso é parte do comércio eletrônico." (apud Já Cerfou na Internet?, Revista EXAME n. 636, de 21 de abril de 1999, pg 118-120)

à circulação de "bits". O que se poderia denominar como a era digital decorre da transferência instantânea e barata de dados eletrônicos . ⁵⁰

O comércio eletrônico estaria na encruzilhada de três canais de comunicação já existentes e conhecidos: a transmissão de dados via computador; a transmissão de voz, para comunicações e troca de informação; a transmissão de imagens. ⁵¹

Outro aspecto notável do comércio eletrônico é o seu menor custo de implementação, comparando com as operações de comercialização tradicionais, pois prescinde dos investimentos vultosos em ativos fixos de longo prazo de amortização, como o fundo de comércio, e envolve menores gastos com despesas correntes de alugueis e instalações, com despesas promocionais e mão-de-obra administrativa, gerando sua conversão em mão-de-obra diretamente produtiva (força de vendas e atendimento ao cliente).

A seguir uma relação de bens e serviços já disponibilizados na Internet , ou cujo potencial de distribuição e venda, por essa via, é considerável ⁵² :

- **software** - geralmente vendido em lojas especializadas (software de prateleira) , e , em alguns casos, já se encontra à venda em cadeias de lojas de produtos de consumo (supermercados, livrarias, etc.). O volume global anual de vendas de softwares foi estimado, internacionalmente, em cerca de 86 bilhões de dólares norte-americanos, no ano de 1995 ⁵³ .

⁵⁰ NICHOLAS, Negroponte, *in* Being Digital, New York Vintage Books, 1995

⁵¹ The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues related to the Internet and Electronic Commerce - Part I, <http://www.caltax.org/andersen/contents.htm>, acessada em 13 de abril de 1999

⁵² *Idem* .

A facilidade e a velocidade de transferência de softwares, e para a permanente atualização deles, bem como a assistência pós-venda do cliente, pela Internet, como já é corrente, faz dessa o canal de comercialização de maior potencial imediato para a comercialização de softwares.

- **entretenimento por vídeo** - um potencial menos imediato, mas ainda expressivo, é o de comercialização de vídeos ou o aluguel deles, por transmissão eletrônica, quer pela via de computadores quer por cabo ("cable TV"). Nos EEUU a locação de vídeos representa negócios cuja receita anual chega a 12 bilhões de dólares norte-americanos, enquanto a receita das redes de exibição (salas de cinema) gira mais 6,5 bilhões de dólares.

- **TV a cabo** - atualmente o setor representa giro em torno a 25 bilhões de dólares norte-americanos, nos EEUU (e de 40 bilhões de dólares, em todo o mundo). Isto já equivale a cerca de um terço de todo o setor de telecomunicações. Dois terços dos domicílios nos EEUU assinam TV a cabo. A fronteira de expansão deste setor é a transmissão direta por satélite, projetada para atingir 15 milhões de assinantes até o ano 2.000. A expectativa é que o segmento de mercado das redes tradicionais de televisão encolha proporcionalmente à expansão da TV por assinatura.

- **música** - a indústria fonográfica que realiza vendas em torno de 12 bilhões de dólares norte-americanos, nos EEUU, envolvendo a prensagem de 660 bilhões de unidades de CD e 350 bilhões de cassetes, já enfrenta desafios notáveis diante de tecnologias nascidas e desenvolvidas para a Internet⁵⁴.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ NEGROMONTE, Marcelo, *in* MP3. A indústria contra-ataca, Folha de S. Paulo, 4º. Caderno, Folha Ilustrada, pg. 1, 18 de março de 1999. A transmissão de arquivos sonoros pela Internet encontrou em um programa denominado MP3 (sigla para "Motion Picture Expert Group. Audio Layer 3"), que denomina um formato de arquivo capaz de comprimir em até 10 vezes, o tamanho original de seu conteúdo, fazendo o download e transmissão via Internet mais rápidos e seguros. 1Mb de música equivale a um minuto de audição) a forma de superar dificuldades decorrentes do tamanho dos arquivos contendo registros sonoros e musicais, sem perda notável da qualidade do som reproduzido. Assim é possível copiar para esse registro (MP3) quantidades enormes de arquivos musicais, que ficam disponíveis par acesso em algum ponto (host ou outro computador acessável) da Internet.

- **livro eletrônico** - a indústria editorial realiza vendas, em nível mundial, de cerca de 70 bilhões de dólares norte-americanos por ano . Em média cerca de 50% (cinquenta por cento) do custo unitário do livro decorre de despesas de catalogação, expedição e devoluções. O que se denomina livro eletrônico é , na verdade, um dispositivo eletrônico com que se faz o download diretamente do domínio, mediante o pagamento de uma taxa. A digitalização do livro poderá ocasionar cortes nas despesas de produção e comercialização nada desprezíveis⁵⁵.

- **imprensa** - jornais e revistas representam , nos EEUU, receitas de 20 bilhões de dólares. No mundo todo, jornais e revistas vendem um total acima de 60 bilhões de dólares norte-americanos. Jornais e revistas têm desenvolvido edições eletrônicas , em caráter experimental, e buscam alguma fórmula para cobrar o acesso on-line⁵⁶.

⁵⁵ Existem alguns domínios ("sites") dedicados a literatura, disponibilizando "bibliotecas virtuais" onde se faz a leitura de obras completas ou o download delas. O site de maior porte de língua inglesa, até o momento, denomina-se Projeto Gutenberg (<http://www.promo.net/pg>) . Há, ainda, o site da Association des Bibliophiles Universels (<http://cedric.cnam.fr/ABU>) , embora possibilite apenas a leitura on-line. Poemas e obras da literatura brasileira e estrangeira encontram-se em <http://www.bibvirt.futuro.usp.br/index.html> . Entretanto, notícia publicada na Folha de S. Paulo, em 21 de abril de 1999, Caderno Informática , pg. 7 (" Ebooks tentam atrair leitores") traça um panorama incerto para esse veículo: " Atualmente, a publicação dos livros eletrônicos está diante de outro dilema, este de ordem econômica, além da discussão sobre a legibilidade de livros em plataformas eletrônicas. Não há incentivo para a fabricação de grande quantidade de e-books até que existam consumidores em número suficiente, mas é improvável que haja consumidores suficientes sem que mais títulos estejam disponíveis no mercado. Outro impedimento para o aumento das vendas - as duas empresas admitem que não conseguiram vender muito mais que algumas dezenas de milhares de unidades - são os escassos pontos-de-venda dos produtos. Para contornar o problema, a SoftBooks e a NuvoMedia estão negociando com lojas de eletroeletrônicos para que comecem a comercializar os e-books até o final do ano. "

⁵⁶ Pouco exitosas até o momento. Provavelmente por que afrontam diretamente o espírito disseminado na Internet do acesso grátis aos conteúdos existentes na rede. A Microsoft lançou uma revista eletrônica, Slate (www.slate.com), inicialmente gratuita, posteriormente com acesso exclusivo a assinantes, que pagaram por isso, e, pouco tempo depois, tendo retornado ao livre acesso franqueado, com o imaginável desgaste. No Brasil, a www.uol.com.br, provedora de acesso Internet e proprietária de um portal, e que resulta de uma associação entre os grupos editoriais Folha de S. Paulo e Abril mantêm áreas de livre acesso e áreas reservadas a assinantes no site de notícias e arquivos. Os jornais Estado de São Paulo , Gazeta Mercantil , Jornal de Limeira , Jornal do Brasil , Jornal do Commercio do Rio de Janeiro , O Dia , O Globo , O Peru Molhado , Folha de Londrina , Jornal de Santa Catarina , Zero Hora , Estado de Minas , Correio Braziliense , A Tarde , Correio da Bahia , Diário de Pernambuco , Diário do Nordeste , O Liberal , além de The Brazilian (editado em Itabuna, Bahia, e circulação dirigida para brasileiros residindo no Exterior), são alguns veículos da imprensa brasileira, que mantêm edições eletrônicas concomitantes às suas edições impressas, com acesso via Internet. Encontram-se 55 (cinquenta e cinco) jornais brasileiros, de todos os quadrantes do território nacional, cadastrados no site <http://www.mediainfo.com/emedialatam.htm> (acessada em 13 de abril de 1999).

- **bases e bancos de dados especializados** - nos EEUU, em 1994, existiam mais de 5.000 (cinco mil) bases de dados de informação eletrônica. Algumas empresas são amplamente conhecidas e gerenciam enormes bases de dados, como Lexis-Nexis, CCH, e outras. Movimentam receitas anuais estimadas em 30 bilhões de dólares norte-americanos.

- **Educação à distância, vídeo-conferência e treinamento profissional** - são atividades com grande potencial de desenvolvimento comercial via Internet. Existem algumas experiências em curso, no Brasil, notavelmente a Faculdade de Comunicação - FACOM, da Universidade Federal da Bahia - UFBA (<http://www.facom.ufba.br/saladeaula/secreta.html>); o Projeto EducaDi, da UFRS, pelo Laboratório de Estudos Cognitivos - LEC, da Faculdade de Psicologia (<http://www.psico.ufrgs.br/lec/ead/cnpq/>), e o GT-EAD - Grupo Temático em Educação à Distância (<http://www.mat.unb.br/edu/>). No Exterior, destacam-se o *Campus Eletronique* (<http://www.campus-electronique.tm.fr/Netscape.htm>), e a *Open College/Open University*, da *Open Learning Agency*, do Canadá (<http://www.ola.bc.ca/ou/programs.html>).

- **home banking** - uma das facetas mais divulgadas do comércio eletrônico, ao lado das compras diretas de CD's e livros, pela Internet, embora os indicadores pareçam demonstrar utilização ainda muito restrita, mesmo com todo o esforço de *marketing* direcionado ao canal. Nos EEU, cerca de 80% (oitenta por cento) do total das instituições financeiras já oferecem ou estão desenvolvendo aplicações de *home banking*.

- **serviços de saúde** - o setor de saúde, nos EEUU representa 14% (quatorze por cento) do PNB norte-americano. Mesmo se os serviços de atendimento médico e tratamento de saúde são prestados em instalações físicas, hospitalares ou clínicas, pessoalmente, a possibilidade de transmissão de imagens eletrônicas de alta qualidade digital facilita consultas médicas à distância ou, eventualmente, o diagnóstico remoto ou o monitoramento de pacientes, mediante a recepção e análise de informações e dados comutados eletronicamente.

- **meios de pagamento eletrônicos** - embora ainda não esteja à portada de mão o sonho de uma sociedade sem papel ou sem dinheiro (papel-moeda), o uso de meios de pagamento eletrônicos, estando ou não associado ao sistema de home banking (que envolve pagamentos eletrônicos mas não está restrito a isto, nem realiza uma total integração entre credor-devedor-meio eletrônico de pagamento/quitação/compensação), apresenta grande potencial na Internet, mediante a emissão e remessa eletrônica, pelo credor ao devedor, de contas em cobrança, a transferência eletrônica de dinheiro para pagamento, e a confirmação da quitação dos débitos, também eletrônica.

- **suporte de atendimento ao cliente** - serviços de apoio ao cliente por via eletrônica com acesso via Internet podem gerar grandes economias de tempo no atendimento, na verificação de solicitações, e na redução dos custos desse atendimento. As empresas de software já utilizam a Internet para prover suporte técnico ao cliente on-line. A empresa norte-americana Hewlett-Packard, por sua unidade de produtos de computação já atende, mensalmente, 1.000.000 de questionamentos de clientes, via Internet, confrontados com 600.000 questionamentos mensais, por via telefônica.

- **venda on-line de produtos financeiros (ações e outras aplicações financeiras)** - operações de compra e venda de ações e títulos negociados em bolsas já são viabilizadas via Internet, inclusive no Brasil.

No Brasil ⁵⁷, as controvérsias que ganham forma, atualmente, e que decorrem da existência da Internet e do uso que dela se faz, ainda são incipientes e muito limitadas. A bem dizer,

⁵⁷ Mas não só no Brasil a controvérsia já se acende:

" C. *The State Taxation of Electronic Commerce*

As the commercialization of the Internet expands, so too inevitably will the taxation of electronic commerce. Many long time Internet users believe the Internet should remain free of governmental regulation or taxation. According to one oft-repeated Internet message: ' Governments of the Industrial World, you weary giants of flesh and steel, I come from Cyberspace, the new home of Mind. On behalf of the future, I ask you of the past to leave us alone. You are not welcome among us. You have no sovereignty where we gather. '

restringem-se à definição de qual o tributo incidente sobre a transmissão da informação e sobre a conectividade à rede. Aparentemente isso decorre da também incipiente utilização comercial da Internet, no Brasil, na medida em que o principal agente econômico desse novo

However taxation of electronic commerce is not a future issue, but a presente reality. It is not surprising that state income tax laws apply to income earned from electronic commerce transactions. It is less widely known that many states also impose sales and use taxes on electronic commerce transactions.

Overview of State Sales Tax Rules

Four-fifths of the states impose a sales tax on the 'transmission' component of electronic commerce - the interstate telecommunications and/or intrastate telecommunications. About one-half of the states impose a sales tax on specific categories of on-line 'content' such as the electronic transmission of canned software or cable television. About one-quarter of the states impose a broader-based sales tax on numerous categories of on-line 'content' such as electronic information or computer services.

For example, Texas imposes its sales tax on numerous forms of electronic commerce including electronically downloaded software, Internet access, creation of Web home pages, posting of Web home pages, cable television services, credit reporting services, information services, and data processing services. Similarly, New York imposes its sales tax on numerous forms of entertainment of information services provided by telecommunications, such as stock quotes, credit reports, computer bulletin board systems, tax or stock market advisory and analysis reports, legal information, and sports highlight lines.

To be sure, these jurisdictions with expansive sales tax bases did not set out consciously to tax the Internet - for the obvious reason that Internet was virtually unknown to the general population until the early 1990s. To date, no single state has comprehensively addressed the many sales tax and nexus issues related to electronic commerce. Rather, these states impose sales taxes on certain categories of electronic commerce as the result of a hodgepodge of existing laws frequently intended to tax other types of activities such as sales of telecommunications, canned software, cable television, information services, computer services, and data processing.

In many cases, states are attempting to use a mid-twentieth century tax system - designed largely for manufacturers and vendors of tangible personal property - to tax a technologically advanced 21st century service industry. The Internet is exploding with new concepts and terminology such as TCT/IP, digital assistant, packet switching, webcrawlers, routers, hyperlinks, and encryption. Not surprisingly, these old tax rules are often ill-suited to taxing electronic commerce.

Complex State Tax Issues related to the Internet

Given the complex intangible and interstate nature of electronic commerce, the rapid growth of the Internet and the information highway raises more issues for state income and transactional taxation than for federal taxation. Present and future state taxation of electronic commerce touches upon some of the most controversial and cutting edge issues in state taxation including:

Should services be subject to sales and use taxes as extensively as tangible personal property? If so, what rules should be applied to the complex fact patterns of many services - particular electronic services?

Should sourcing rules for corporate income tax purposes be revised with regard to the sourcing of the sales of services or intangibles?

*Even if an activity is subject to a sales or income tax, there is no filing requirement unless nexus is established. Accordingly, should nexus rules be extended so as to apply to remote sellers with minimal physical presence, economic presence, intangible property presence, or attributional presence (i.e., activities or presence of third parties attributed to the taxpayer)? " [*apud*](#)*

The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues related to the Internet and Electronic Commerce - Part I,

<http://www.caltax.org/andersen/contents.htm>)

canal, até agora parecem ser os ISP's , e os usuários pessoas físicas, cuja principal queixa está no custo do acesso discado (que reflete, eventualmente, a estrutura tributária incidente diretamente sobre os serviços telefônicos e as telecomunicações: ICMS de 25%), além das deficiências notórias de nossos sistemas de telecomunicações.

Essencialmente, discute-se se o tributo incidente deve ser o ICMS ou o ISSQN :

" Por outro lado, dúvidas têm sido suscitadas relativamente à tributação dos provedores de acesso à internet pelo ICMS. A dúvida refere-se à caracterização ou não desses serviços como serviços de comunicações.

A solução da dúvida tem como pressuposto lógico a análise dos fatos relacionados à prestação dos serviços de acesso à internet. Somente após a sua análise será possível a aplicação da norma complementar.

Para que o usuário final tenha acesso à internet, é necessário - usualmente - que participe de duas relações jurídicas.

A primeira, com uma concessionária de telecomunicações. Nessa relação, o usuário pagará à concessionária (CRT, TELESP, TELESC, etc.) um valor de contrapartida ao serviço de conexão (comunicação de dados via rede telefônica) entre o usuário e o provedor.

A segunda relação jurídica , por sua vez, tem como contratantes o mesmo usuário final e o provedor. Firma-se, então, um contrato de prestação de serviços segundo o qual o usuário final, mediante o uso de uma senha alfanumérica, através do provedor e dos links e backbones por esses postos à sua disposição, terá acesso à internet. Em contraprestação, pagará o usuário final ao provedor o preço do serviço usualmente proporcional ao número de horas de acesso).

Vê-se, pois, que o serviço cobrado pelo provedor consiste exatamente na recepção dos dados enviados pelo usuário final - tomador do serviço - e na sua retransmissão à rede através dos links e backbones de que disponha; na contramão, o provedor recebe as informações da rede e as retransmite ao usuário final.

Em face do exposto, não resta dúvida de que o serviço prestado pelos provedores de acesso subsume-se à hipótese prevista no inciso III sob comento e, por conseguinte, em nível complementar e ordinário, estará sujeito à incidência do ICMS.

Todavia, a análise do tema não se esgota por aqui. Há que se perquirir se a hipótese de incidência prevista no inciso III está em consonância com a Constituição Federal, uma vez que o inciso II do seu art. 155 prevê como hipótese de incidência a prestação de serviços de comunicação.

*Sobre o tema já existe manifestação do Supremo Tribunal Federal, que declarou, expressamente, que " a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar nº. 87, de 13.09.1996, cujo art. 1º. reitera a incidência do ICMS **sobre todo e qualquer serviço de comunicação** ".⁵⁸ (Grifo no original).*

Outro autor, Aroldo Gomes Mattos, contrário à posição acima sustentada, discorda da incidência do ICMS sobre serviços de provedores de acesso à Internet pelos seguintes argumentos:

⁵⁸ AVILA, René Bergmann, *in* ICMS. Lei Complementar nº. 87/96 Comentada e Anotada, 2ª. Edição rev. e atual., Editora Síntese, Porto Alegre, 1997. Em seus comentários, esse autor traz diversas referências, em notas de rodapé, que são reproduzidas a seguir: " A Gazeta Mercantil publicou (16-01-97, p A-10) reportagem a respeito. Segundo reporta o jornal, a COTEPE - órgão do CONFAZ - teria concluído pela incidência do ICMS, enquanto que a Associação Nacional de Provedores de Acesso, Serviços e Informações na Internet (ABRANET) defende a não-incidência, baseando-se na alegação de que um ' decreto dispõe que a exploração de serviços de telecomunicações é caracterizada pela execução de atividades necessárias e suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações entre as estações, independentemente da execução ou não das atividades de emissão ou recepção dos sinais transmitidos'. Segundo a ABRANET, ' essa não é atividade exercida pelos provedores '. Outro argumento trazido à baila, para a não incidência, seria o de que o serviço de telecomunicações seria prestado pelas companhias telefônicas, e não pelos provedores. " Remissão ainda é feita, por René Ávila, *op. cit.*, pg 58, a trabalho de autoria de Edgard Pitta de Almeida (A Tributação dos Serviços de Acesso à Internet, RDDT 14/8) : " Visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existentes, não há que se falar de tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicação - ICMS, como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele. " E ainda é René Ávila quem afirma: " O fundamento para sua conclusão

" 3.11.9 Questão controvertida, mesmo no âmbito fazendário, é saber se as atividades dos provedores de serviços da Internet podem ser caracterizadas ou não como serviços de telecomunicação. Provedores são empresas comerciais que mantêm computadores, conhecidos como host, conectados de forma permanente à Internet e que fazem investimento em linhas telefônicas, computadores, software e na própria conexão permanente com a Internet. Para recuperar esses investimentos e obter lucro, os provedores vendem acesso à Internet através de seu host. Os seus usuários pagam uma taxa mensal aos provedores que, em troca, lhes permitem o acesso ao seu host, ou ao computador conectado à Internet. Assim, por meio do host, o usuário passa também a ter acesso à Internet. Para a COTEP, órgão do Confaz, a taxa recebida pelos provedores é serviço tributável pelo ICMS; já para a Abranet (Associação Brasileira de Provedores de Acesso e Informação da Internet), tais serviços não se identificam com os de telecomunicação.

3.11.10 A razão está , entretanto, com a Abranet. Confira-se:

3.11.11 A Lei Federal 9.295/96, que dispõe sobre os serviços de telecomunicações, estatuiu no seu art. 10, o seguinte:

' Art. 10. É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações.

Parágrafo único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações. '

seria o fato de os provedores não realizarem o transporte de sinais de telecomunicações, mas apenas utilizarem os sistemas de telefonia pública já existente. "

3.11.12 *Como se vê, quem presta serviços de comunicação é a Internet, sendo os provedores meros intermediários, que cobram uma taxa de seus usuários para acessá-la, denominada de ' valor adicionado ' , que não se caracteriza como exploração de serviço, conforme diz textualmente a parte in fine desse dispositivo federal.*

3.11.13 *Daí se intui que, não sendo a atividade dos provedores prestação de serviço de telecomunicações, escapa à incidência do ICMS. "* ⁵⁹

José Wilson Ferreira Sobrinho ⁶⁰ traz relevante contribuição à compreensão da controvérsia, em Parecer de sua lavra, disponível no site do Sindicato das Empresas de Processamento de Dados, Software e Serviços Técnicos de Informática do Estado do Rio de Janeiro - SEPRORJ:

" O Estado do Paraná, através da consulta n. 168/96, entendeu possível a tal tributação. A consultora estadual fez a seguinte afirmação: ' No caso sob análise, a comunicação é realizada por meio de ligação direta do interessado à rede internet. Para tanto, necessita de toda a estrutura da Rede Pública de Telecomunicações no provimento dos Serviços de Conexão à Internet e, além dos serviços especializados dos intermediários que promovem o elo de ligação, entre as informações disponibilizadas e os usuários. Este canal de ligação produz informação, no conceito de serviço, como suporte fático da tributação. É o serviço de suporte físico,

⁵⁹ MATTOS, Aroldo Gomes, *in ICMS - Comentários à LC 87/96*, Dialética, S. Paulo, 1997, pg 40.

⁶⁰ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson, *in Perfil Tributário do Provedor na Internet*, www.seprorj.org.br/legisl.htm, acessada em 19 de abril de 1999

segundo Pontes de Miranda; é a relação comunicativa de caráter negocial, do prof. Carrazza. '

" Impõe-se, inicialmente fazer uma ressalva no que diz com a cita feita pela consultora estadual da doutrina de Pontes de Miranda: a menção feita ao artigo 21 da Constituição de 1967 é equivocada. Transcrevo, em razão do equívoco, a opinião de Pontes de Miranda:

' O art. 21, VII , da Constituição de 1967, não empregou ' serviço de ... comunicações nesse sentido, mas sim, embora em sentido também estrito, no de serviço de meio físico ou de processo aptos a permitir a transmissão, à distância, do pensamento humano, quer se trate de forma escrita, quer fônica ou simbólica.'

" Mais adiante o mesmo autor conclui: ' As telecomunicações compreendem a transmissão de palavras sem ser em carta ou bilhete, ou mensagem ótica ou fônica, a transmissão das palavras escritas (não autógrafas) por meio de sinais, a de documentos, mediante reprodução estática de imagens fixas, e a televisão. '
(Comentários à Constituição de 1967, tomo II, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1967, pp 468/469) ⁶¹.

⁶¹ A remissão integral do comentário ao artigo 21, VII, da Constituição de 1967, por PONTES DE MIRANDA, *in* Comentários à Constituição de 1967, Tomo II, 2ª. ed. rev., Edit. Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1970, pg 484-485:

" Quanto às comunicações, a expressão não foi imprópria, pela vaguidade que se revelaria, como se disse. Tal argüição é sem fundamento. Comunicação, no sentido estrito, que aparece, por exemplo, em 'vias de comunicação marítima, terrestre ou aeronáutica' é sinônimo de transporte. O art. 21, VII, da Constituição de 1967, não empregou ' serviço de ... comunicações' nesse sentido, mas sim, embora em sentido também estrito, no de serviço de meio físico ou de processos apto a permitir a transmissão, à distância, do pensamento humano, quer se trate de forma escrita, quer fônica ou simbólica. O transporte, êsse, só se refere a coisas e pessoas. O imposto de comunicação pode recair sobre o serviço de telecomunicações (art. 8º., XV, a), que se distingue do serviço postal e de correio aéreo, cuja concessão não é possível, conforme resulta do art. 8º., XII. As telecomunicações compreendem a transmissão de palavras sem ser em carta ou bilhete, ou mensagem ótica ou fônica, a transmissão das palavras escritas (não autógrafas) por meio de sinais, a de documentos, mediante reprodução estática de imagens fixas, e a televisão.

Parece , à primeira vista, haver uma confusão conceitual entre o serviço de meio físico (na terminologia de Pontes de Miranda) e a atividade de provedor. De fato, o que o consagrado autor denominou de serviço de meio físico corresponderia hoje à rede internet, uma vez que ela é que permite a transmissão, à distância, do pensamento humano.

O aparato material da rede internet, portanto, é um serviço de meio físico. Daí não se segue, entretanto, que a atividade do provedor possa ser introduzida dentro desse esquema material a fim de ser apanhado pelo conceito de serviço de comunicação.

A Portaria n. 13/95 - invocada na consulta referida - não fornece subsídios para efeitos tributários. O fato dela considerar a internet como um conjunto de redes, de meios de transmissão e comutação, de roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, incluindo 'software' e dados contidos nos computadores, em anda altera a posição jurídica do provedor. A orientação dessa Portaria tem validade para os fins do Ministério das Comunicações mas não para suprir a necessidade de obediência ao princípio da legalidade tributária.

O Estado persiste em sua competência exclusiva e intransmissível do serviço postal e de correio aéreo. Uma das razões para isso é necessidade de conter o custo do serviço (= manter o custo do serviço, a preço uniforme e o mais baixo possível).

As telecomunicações, como as outras comunicações concessíveis, se entregues ou permitidas a empresas, não implicam publicização, como alguns escritores pretenderam, indo ao ponto de negar a relação jurídica comercial entre o Estado e a empresa. "

A pretensão estadual assenta, na verdade, no famoso convênio ICMS 66/68 que foi elaborado com fundamento de validade assentado no artigo 34, §8º. do ADCT. Houve muita discussão envolvendo tal Convênio. Entretanto, ' os tribunais (...) não deram pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS 66/88, salvo nos casos em que haja conflito com expressa disposição do DL 406/68 ' (Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, 3ª. Edição, Rio de Janeiro, Renovar, 1996, p. 338).

Não obstante, é bem de ver que existe a possibilidade de haver outro tipo de inconstitucionalidade, ainda que não tenha sido apreciada judicialmente. Trata-se de eventual falta de referendo da Assembléia Legislativa.

O estranho fato tem base legal nascida em período que não convém lembrar. Ricardo Lobo Torres relata: ' A Lei Complementar nº. 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembléias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a à própria competência dos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. A EC 3/93 não resolveu a contradição ' (ob. cit. p . 45).

(...)

" Mesmo que se admita a validade do Convênio referido, ainda assim haverá problemas envolvendo seu artigo 2º. , inciso X - dispositivo transcrito na consulta nº. 168/96 do Estado do Paraná. De fato , fica difícil enquadrar conceitualmente a

atividade do provedor da internet nos rótulos de geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Necessário, por isso mesmo, cindir as realidades conceituais que se escondem, como dito anteriormente, atrás da palavra provedor. O provedor de informações desenvolve uma atividade que, guardadas as devidas proporções, lembra o mister do publicitário na medida em que planeja verdadeiras campanhas com o objetivo de introduzi-las no sistema internet.

Quanto a esta realidade, não se pode censurar a conclusão esboçada pela consultora estadual quando enxergou dois momentos distintos, a saber: o planejamento - que configuraria prestação de serviços não tributável pelo caminho do ICMS - e a comunicação do material, ou seja, a alimentação da rede com dados de índole comercial - campo tributável através de ICMS.

Portanto, a introdução desses dados na rede internet pode ser concebida como comunicação para efeito de tributação, pelo menos à luz da opinião citada.

Concorda-se, como sublinhado, com a percepção dos dois momentos existentes na atividade do provedor de informações. Merece adesão, também, o afastamento do raio do ICMS do momento ligado ao planejamento da veiculação de informações técnico-comerciais. Entretanto, cumpre discordar da caracterização da introdução dos dados na rede como sendo equivalente à comunicação a fim de se ter o fato gerador do serviço de comunicação.

Serviço de comunicação, no caso, é a própria internet, uma vez que ela sim propicia a transmissão, à distância, do pensamento humano, como dito por Pontes de Miranda. A atividade de abastecer tal serviço com as informações necessárias a um eventual movimento econômico não pode ser confundida com o mecanismo complexo da rede.

Logo, não se pode tributar, via ICMS, nem o momento de planejamento envolvendo a introdução das informações no circuito da internet nem a própria isenção dos dados (sic). Tais comportamentos escapam à subsunção do serviço de comunicação, pelo que se localizam no terreno da não incidência. Questão metajurídica, pois, desde que se considere apenas a tributação através de ICMS.

Remanesce o provedor de acesso que tem por missão viabilizar o acesso à rede internet do usuário. Trata-se de uma intermediação na medida em que o sujeito somente entrará na internet se for através de seu provedor. Pode-se dizer em linguagem metafórica: o provedor é uma espécie de catalisador que provoca a reação (ingresso na internet) mas não é a própria reação (internet).

Pode-se aceitar que o provedor de acesso oferece efetivamente o acesso à internet através de linha telefônica ou de outro meio adequado para a comunicação entre duas pessoas. No caso da linha telefônica, diga-se a título de lembrança, o serviço de telefonia já é tributado através de ICMS.

Acessar alguém à internet, na condição de provedor de acesso, não se confunde com serviço de comunicação, uma vez que se trata, apenas, da liberação de um espaço virtual. Continua sendo prestação de serviço, é certo, mas não de comunicação.

O provedor de acesso é a chave que destranca a porta de internet mas não é a realidade virtual proporcionada por ela. Incabível, portanto, sua tributação com suporte no conceito de serviço de comunicação. "

O ICMS é o imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, na sua feição segundo a Lei Complementar Nº. 87, de 13 de setembro de 1996, e que, aqui, interessa como a exação que veio definida pelo artigo 2º., III, da LC 87/96:

" O imposto incide sobre: (...) III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. "

São características desse imposto, conforme dispõe o artigo 155, §2º., CF/88:

- ser não cumulativo, admitindo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal;
- poder ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

- ter as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação estabelecidas por resolução do Senado Federal, ao qual incumbirá, ainda, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, sempre por iniciativa de um terço e aprovação da maioria absoluta dos seus membros;
- ter fixadas alíquotas máximas, também por resolução do Senado Federal, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados da Federação;
- ter as alíquotas internas superiores às previstas para incidir nas operações interestaduais, exceto quando houver deliberação em contrário pelos Estados e o Distrito Federal, seguindo o disposto pelo inciso XII, g, do artigo 155, CF/88 (forma de deliberação, por Estados e o Distrito Federal, para conceder e revogar isenções, incentivos e outros benefícios fiscais);
- caber ao Estado da localização do destinatário da operação ou prestação tributada o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
- incidir sobre mercadoria importada do exterior, mesmo quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, e sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;
- não incidir sobre o ouro, quando seja este definido como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Cabe, aqui, observar ser o ICMS, já anteriormente, tanto quanto na sua atual feição, imposto relevantíssimo na estrutura federativa do Estado brasileiro, incidindo sobre o consumo, e da competência dos estados federados. Não é, entretanto, praticado sem dificuldades no Brasil,

como se depreende dos comentários feitos pelo economista Maílson da Nóbrega, em artigo jornalístico de recente publicação ⁶² :

" Na atualidade , há apenas duas formas de tributar o consumo sem provocar distorções alocativas e aumento dos custos de transação. Ou se cobra de uma só vez no momento do consumo ou ao longo do processo de produção e comercialização. No primeiro caso tem-se o Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) , e no segundo , o Imposto sobre Valor Agregado (IVA). O ICMS adota o método do valor agregado. O IVV é de fácil sonegação. Somente funciona bem com alíquotas baixas e Justiça eficaz, de modo que o custo da evasão fiscal seja muito superior a seu benefício. Por isso, tornou-se um tributo típico dos EUA. O IVA, criado na França há cerca de 40 anos, se firmou como a modalidade preferida. Hoje é adotado por mais de cem países, incluindo todos os da União Européia e da ex-União Soviética. E também a forma mais usada na América Latina. O IVA é superior ao IVV tanto na redução do potencial de sonegação quanto na eficiência alocativa. Requer, no entanto, o máximo de uniformidade possível das alíquotas incidentes sobre os mesmos bens e serviços e nas respectivas normas tributárias. (...) O Brasil foi um dos pioneiros mundiais do método do IVA como o ICM, criado em 1965, implantado em 1967 e tornado ICMS em 1988. O tributo nasceu, todavia, com um defeito congênito, pois é cobrado pelos Estados, caso único no planeta. "

Os impostos incidentes sobre o consumo ou a despesa, integram-se ao preço dos produtos e serviços, sendo , em princípio, suportados pelo último adquirente ou pelo consumidor, e, nos

⁶² NÓBREGA , Maílson da, *in* Depois de Arraes, ICMS e Confaz viram zumbis, Opinião Econômica, Folha de S. Paulo, Caderno Dinheiro, 31 de julho de 1998, pg. 2

sistemas fiscais dos países industrializados, caracterizam-se por compreender impostos de consumo elevados, incidentes sobre tabacos, vinhos e bebidas alcólicas, combustíveis e veículos, e pela maior difusão do imposto sobre o valor agregado, este, por sua vez, podendo ser subdividido em três tipos, como a seguir são descritos:

" Existem três tipos de impostos sobre as transacções:

- os impostos únicos, percebidos num único ponto do circuito de trocas que vai do produtor ou do fabricante ao consumidor;*
- os impostos cumulativos ou em cascata cobrados em todos os estádios do circuito de produção e de distribuição sobre valores que incluem os impostos suportados nos estádios anteriores;*
- os impostos únicos de pagamento fraccionado ou impostos sobre o valor acrescentado, aplicando-se a todas as transacções sofridas por um produto ou serviço, mas unicamente sobre o valor acrescentado por cada transacção, de modo que o montante do imposto final cobrado é igual ao de um imposto único de taxa igual cuja cobrança tivesse sido fraccionada.*

Este último imposto tende a suplantiar os outros dois, dos quais constitui a síntese dialética.

(...)

O imposto sobre o valor acrescentado (I.V.A .) que está atualmente em vigor nos nove países da Comunidade Económica Europeia, assim como na Áustria e na

Suécia, reúne as vantagens respectivas dos dois impostos precedentes: a neutralidade e a eficácia.

(...)

A diversidade dos regimes de I. V. A . revela-se igualmente no número das taxas adoptado nas diferentes legislações. Algumas aplicam uma taxa única (Dinamarca, Noruega, Suécia e Reino Unido), outras uma dupla taxa (Alemanha, Luxemburgo, Países-Baixos), outras por fim recorrem a três taxas e mais (Bélgica, Itália, Irlanda, França).

Saliente-se a existência de uma correlação entre o peso dos impostos sobre a despesa nos diferentes sistemas fiscais e o número das taxas de I. V . A . em vigor nestas fiscalidades. Assim os países com taxas de I.V. A . múltiplas (França, Bélgica, Itália, França) fazem mais largamente apelo aos impostos sobre a despesa (que representam em média 40% das suas receitas fiscais globais) do que os países dotados de I.V. A . de taxa única ou dupla, onde a tributação média da despesa não excede a 28% dos recursos fiscais totais. A diversidade das taxas aparece pois como uma necessidade para os sistemas de I. V.A. de alto rendimento.

Quando existem várias taxas, a taxa reduzida é aplicada aos produtos alimentares, às fontes de energia de consumo corrente e às prestações de carácter social; a taxa intermédia incide sobre os bens e serviços que apresentam um certo interesse económico, social ou cultural; a taxa agravada atinge os produtos de luxo e, enfim, a taxa normal é aplicável a todos os produtos ou serviços que não são tributados por uma outra taxa. A taxa nula permite evitar a tributação de uma operação mantendo-

a no campo de aplicação do impostos, o que salvaguarda o direito à dedução do sujeito que a efectua.

A graduação das taxas tende a instituir uma progressividade do I.V.A. que é mais aparente que real. Com efeito, o peso relativo do imposto no rendimento das famílias depende a um tempo da sua estrutura de consumo e da sua propensão a aforrar. Estudos efectuados em França mostraram que o I.V.A. é regressivo em razão nomeadamente do facto de que os contribuintes de fraco rendimento não podem aforrar para escapar ao imposto, mas também do facto de que a ventilação dos produtos entre as diferentes taxas está longe de se harmonizar com a sua estrutura de consumo (o caviar e o foie gras estão sujeitos à taxa reduzida, enquanto os receptores de rádio e televisão, os electrofónios e aparelhos fotográficos estão sujeitos à taxa agravada).

Em definitivo, mesmo que a multiplicidade das taxas se justifique por preocupações financeiras, ela revela-se incómoda porque complica a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e viola a sua neutralidade. " ⁶³

O ISSQN consiste em imposto de competência municipal incidente sobre serviços de qualquer natureza, instituído no artigo 156, III, CF/88, regulamentado pelo Decreto-Lei nº. 406, de 31 de dezembro de 1968, em seu artigo 8º. e seguintes, com as alterações trazidas pelo Decreto-Lei nº. 834, de 8 de setembro de 1969, destacando-se como " *O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, (que) tem como fato gerador a prestação, por*

⁶³ *apud* Beltrame, Pierre, *in* Os Sistemas Fiscais, Livraria Almedina, Coimbra, 1976, pg 122.

empresa ou profissional autônomo, como ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa " , e cuja base de cálculo é o preço do serviço, enquanto considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, ou , na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador (cfme. Artigo 12, (a), do DL 406/68). " O ISS tem função predominantemente fiscal. É importante fonte de receita tributária dos Municípios. Embora não tenha alíquota uniforme, não se pode dizer que seja um imposto seletivo. Muito menos se pode dizer que o ISS tenha função extrafiscal relevante. Infelizmente, muitos municípios não o arrecadam, por falta de condições administrativas." ⁶⁴

Gilberto Rodrigues Gonçalves, caracteriza o ISSQN, na sua atual feição constitucional e legal:

- " - o ISS é tributo de competência municipal;
- os serviços abrangidos pela incidência terão de, obrigatoriamente, estar definidos, antes, em lei complementar (que estabelece a chamada 'lista de serviços');
- não se incluem os serviços de transporte além das fronteiras municipais, nem os serviços de comunicação, inseridos na competência estadual;
- a alíquota máxima do ISS deve ser fixada por lei complementar (como isto ainda não ocorreu, entende-se que o limite passa a ser a vedação do confisco, prevista no artigo 150, IV, da Carta Política;
- prevê-se uma imunidade (ainda que instituída por lei complementar, sua raiz é constitucional) para os serviços que venham a ser exportados para o

⁶⁴ BRITO MACHADO, Hugo, *in* Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, São Paulo, 8ª. ed., 1993, pg 300

exterior." ⁶⁵

Em relação ao ISSQN, valeria ainda recordar algumas questões jurídicas relevantes nesse tributo. Por exemplo, não obstante ser ele de competência municipal, é pago no local da efetiva prestação do serviço, não se prorrogando essa competência para alcançar hipóteses de incidência fora da jurisdição política do sujeito ativo, mesmo em relação a contribuintes cuja sede central de atividades e domicílio fiscal estejam em um município, quando se tratar de atividades e receitas geradas em outra localidade. É o que se depreende, por exemplo, do disposto no artigo 12, do Decreto-Lei nº. 406/68:

" Considera-se local de prestação do serviço:

a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;

(...) "

Tem afirmado a jurisprudência, já pacificada, que *" O ISSQN é, irrecusavelmente, segundo o princípio territorial adotado pela Constituição Federal, tributo de competência do município onde o serviço é realizado. Conferir tal competência à municipalidade onde está a sede da prestadora de serviço, como sugere o art. 12, a , do Decreto-Lei nº. 406/68, através de*

⁶⁵ GONÇALVES, Gilberto Rodrigues, *in* ISS na Construção Civil, Editora RBB, 1ª. Ed., S. Paulo, 1998, pg 23. Esse autor faz breve esboço histórico a respeito dos impostos incidentes sobre serviços, quanto a sua ocorrência em nosso país: *" É o que se dá com o Alvará de Dom João, datado de 20 de outubro de 1812, estabelecendo um tributo extraordinário sobre as lojas ou armazéns e os navios ou embarcações. Aos primeiros (lojas ou armazéns) se atribuía o encargo de contribuir com 12.800 réis por ano, em favor do Real Erário. Ali se incluíam as lojas de ourives, lapidários, correeiros, funileiros, latoeiros, boticários e outros. (...) Teria sido esse o primeiro diploma legal em que se faz referência a um tributo sobre serviços, no Brasil. Esse imposto passou a ser conhecido como 'Imposto do Banco', pois sua finalidade era custear as despesas da Coroa, como principal acionista do Banco do Brasil, na época criado. Em 1836, esse imposto passa a ser chamado de 'Imposto sobre as Lojas', com seu campo de incidência ampliado. Finalmente, em 1860, através da Lei orçamentária nº. 1.174, o tributo ganha um novo nome, passando a ser conhecido como 'Imposto sobre Indústrias e Profissões. Recaía sobre o efetivo exercício de qualquer atividade lucrativa, inclusive sobre determinados serviços. Com a proclamação da República, a competência passou a ser dos Estados, com o direito de repassarem, se quisessem, aos Municípios, como se fez em São Paulo. Entre nós o Imposto sobre Indústrias e Profissões sobreviveu por mais de um século, apesar dos defeitos que nele se podem identificar."*

lamentável ficção jurídica, é fazer ouvidos moucos a princípios constitucionais basilares, mormente o da autonomia municipal. " 66

⁶⁶ TJSC- CCE - Ap. Civ nº. 37071 - Rel. Eládio Rocha - DJESC 17 de abril de 1997, pg 7. Este julgado remete às seguintes opiniões de doutrinadores:

" *ROQUE CARRAZZA, aliás, também encampa esta opinião. Diz o doutrinador:*

'Por outro lado, a pretensão de que o ISS é devido (exceção feita à construção civil) ao Município onde o estabelecimento prestador estiver sediado (mesmo quando o serviço é prestado em outro Município), implica no absurdo de se aceitar a idéia de que a lei do Município A, ao definir a hipótese de incidência deste imposto, pode prever, como circunstância de lugar relevante para a configuração do fato imponible (aspecto espacial), a prestação de serviço em qualquer outro Município. Com isto, a lei deste Município A teria plena eficácia nos Municípios B,C,D, etc. Ao total arrepio do princípio da territorialidade das leis tributárias' ("ISS e Local da Prestação - Breves Considerações sobre o artigo 12 do Decreto-lei n. 406/68" - in "Textos Seleccionados para o X Curso de especialização em Direito Tributário", 1938, págs. 171/177).

Como desfecho à avalanche doutrinária aqui desencadeada - necessária face à importância do thema decidendum - válida é a ensinança de MARÇAL JUSTEN FILHO ("Impostos Sobre Serviços na Constituição". São Paulo, RT, 1985, págs. 147/150), exposta nestes termos:

'Antes de tudo, local da prestação do serviço é aquele onde ocorre o fato imponible - ou seja, onde a situação que corresponde objetivamente à materialidade da hipótese de incidência se dá. O fato imponible pode, ou não, ocorrer no Município onde se sedia o estabelecimento prestador ou em que o prestador tem domicílio. Seria, mesmo, uma asserção confirmável pela estatística a de que usualmente a prestação do serviço ocorre em tais locais.

'Mas, juridicamente, a afirmativa é impertinente. E o é porque a questão do domicílio ou da sede do estabelecimento do prestador é irrelevante para a determinação do local em que o fato imponible ocorre. A Constituição, ao adotar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, impôs a escolha de um critério espacial que em nada se relaciona com o tema do domicílio ou da sede do estabelecimento do prestador de serviço.

'O critério espacial do ISS está vinculado não ao critério pessoal, mas ao critério material da hipótese de incidência do mesmo tributo. O local da prestação não é aquele em que tem domicílio o prestador. Pelo menos, nenhum vínculo jurídico. A vinculação dá-se entre o local e a prestação (ou seja, é o local da prestação).

'Vale dizer, é possível o legislador estabelecer ficções, mesmo no campo da construção da hipótese de incidência. Isso não se nega. Entretanto, há um limite à instituição de ficções - o limite está na Constituição. Se a ficção concretiza ofensa à norma expressa ou à princípio constitucional, será ela inválida. Isso é tanto mais relevante em nosso ordenamento, que se peculiariza por uma rígida e exaustiva regulação do sistema tributário, restando margem diminuta de liberdade para a legislação infraconstitucional.

'Tendo a Constituição Federal atribuído aos Municípios (a cada Município) competência para tributar prestações de serviço, só pode interpretar-se que cada uma daquelas pessoas políticas poderá fazer incidir suas normas tributárias sobre os eventos que se verificarem no respectivo território. Vale dizer, as situações fáticas que correspondem à materialidade da hipótese de incidência do ISS sujeitam-se à tributação do Município onde tenham sido verificadas.

'Considerar que o fato imponible não ocorreu onde real e juridicamente verificou-se é, nesse passo, inviável, eis que significaria retirar da competência de um Município a tributação e atribuí-la a outro. O Município constitucionalmente competente teria impedido o exercício de sua competência, subtraída em prol de outro Município - que não é o constitucionalmente competente.

" Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (Art. 12 do Decreto-Lei n.406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributos (ISS), par que se não vulnere o princípio constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território.

A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga. " 67

'A lei infraconstitucional não pode assim dispor, sob pena de subverter-se o conteúdo da Constituição, que é rígida, com ofensa à hierarquia das normas do ordenamento.

'Então, o Decreto-lei n. 406, ao assim dispor, extrapolou os estreitos limites de disposição que o art. 18, parágrafo 1º, na Constituição comporta. Ao pretender fixar critérios para solução de dúvidas sobre competência tributária, infringiu, dentre outros, os princípios da isonomia das pessoas políticas, o da autonomia dos Municípios, o da rígida discriminação de competências. Mais ainda, produziu tentativa de alterar a própria materialidade do ISS, ao pretender vincular a competência tributária a evento alheio e incompatível, sob todos os ângulos, com o esquema instituído constitucionalmente para a materialidade da hipótese de incidência do ISS.

'Sua inconstitucionalidade, nesse passo, deriva da evidenciação de que o conteúdo de suas disposições não é mera revelação da vontade constitucional - mas traduz inovação antinômica da estrutura do ordenamento jurídico, estrutura essa já definida constitucionalmente de modo rígido.'

O próprio Superior Tribunal de Justiça, aliás, já decidiu:

'O ISSQN é tributo de competência dos Municípios. Ademais, o fato impositivo deve ocorrer nos limites geográficos dessa pessoa jurídica de Direito Público Interno. Decorre, inclusive, de princípio de harmonia das normas Constitucionais. A conclusão não se altera ainda que o Município impute omissão ao contribuinte. Se o fato gerador acontece em outro local, evidente a invasão de competência' (Pesp n. 38 - SP - Min. Vicente Cernicchiaro - in 'Repertório IOB de Jurisprudência' - 1989 - n. 1 - pág. 310 - Verbete 1/2554).

E do Excelso Pretório temos a seguinte decisão:

'Imposto sobre serviços. Não pode ser exigido com base no valor de transações efetuadas fora do Município. Recurso conhecido e provido, em parte' (RTJ 61/455)."

⁶⁷ STJ, Resp Nº. 54002, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ-I, de 8 de maio de 1995, pg 12309

Além dos aspectos da incidência do tributo em relação ao local da prestação do serviço, há também a questão da taxatividade da enumeração dos serviços feita pela Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº. 406/68 (sua última versão determinada pela Lei Complementar nº. 56, de 15 de dezembro de 1987).

Também têm-se fixado nossos Tribunais na orientação de que a Lista de Serviços é taxativa e que não podem os municípios ampliá-la mediante a criação de novas hipóteses de incidência, ou fatos geradores, por via das chamadas " *listas autônomas* ", e nem dar interpretação extensiva à caracterização dos serviços tributáveis.

À luz do artigo 156, inciso III, da CF/88, " *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar. §3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o Exterior.* " (Grifado).

Veja-se:

" *TRIBUTÁRIO. ISS. DEL 406/1968 E DEL 834/1969. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. SERVIÇO BANCÁRIO NÃO INCLUÍDO.*

1. Consoante entendimento pacífico desta Corte e jurisprudência do Egrégio STF, a lista de serviços constante do DEL 406/1968, alterado pelo DEL 834/1969, é taxativa, não podendo a Lei municipal, por imperativo constitucional, extrapolá-la.

2. Não sofrem incidência do ISS os serviços bancários não incluídos na mencionada lista. " ⁶⁸

⁶⁸ STJ - Resp nº. 43344, de 1994, 2ªTurma, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ-I , de 21 de outubro de 1996, pg 40230

CAPÍTULO III

Limites constitucionais à tributação e Internet

Enquanto nova e complexa situação econômica, sociocultural e tecnológica, a tributabilidade das atividades que ocorram na Internet - ou no ciberespaço - , exige avaliar se sobre elas recairia alguma das hipóteses de não tributação.

A não tributação de um fato , ou melhor, a impossibilidade jurídica de que um fato da realidade sirva de hipótese de incidência tributária, decorre ou deste fato exteriorizado da realidade não ser admitido como fato gerador de nenhum tributo (não incidência tributária); ou de haver imunidade tributária; ou de ser expressamente afastada a possibilidade de haver tributação em determinadas circunstâncias (limitações constitucionais ao poder de tributar stricto sensu), como por exemplo, a regra que veda, à União, instituir tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional ou que impliquem distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município (artigo 151, I, CF/88); ou a que veda a Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (artigo 152, idem). Outro exemplo, a regra ordenatória da competência tributária residual da União (artigo 154, I, ibidem), estabelecendo a possibilidade de criação de impostos não relacionados na Constituição, na competência tributária daquela, desde que não-cumulativos, e o fato gerador ou a base de cálculo não sejam próprios de outros tributos discriminados na Constituição Federal (independentemente de quem detenha a respectiva competência tributária).

Não incidência tributária

A Constituição Federal, e tradicionalmente o Direito Constitucional Tributário brasileiro, reserva à União a competência para definir, na Lei Complementar, os fatos geradores dos impostos dos Estados e Municípios, além dos próprios, ex vi do disposto no artigo 146, III, assim como a definição de tributos e suas espécies, conforme a alínea "a", desse mesmo dispositivo.

Sendo assim admite-se que, apenas as hipóteses tributárias contempladas na Constituição Federal, no CTN e nas Leis Complementares (ou as que como tal tenham sido recepcionadas) em vigor, inclusive em vista do princípio da tipicidade cerrada, obrigam os contribuintes à prestação pecuniária exatória. O princípio da legalidade, ainda, reforça a condição de somente se admitir a h.i., caso devidamente descrita e previamente estabelecida em lei. Inexistindo lei que preveja um determinado fato da realidade como imponible, o fato não poderá ensejar consideração para fins de incidência tributária, de forma a que se estará diante de hipótese de não incidência, ainda o fato exprima capacidade econômica do agente ou se insira no ciclo de produção de bens e riquezas econômicas.

Imunidade tributária

Leciona Roque Antonio Carrazza que imunidade tributária é um fenômeno de caráter constitucional. " *As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.* " ⁶⁹

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 11ª. Edição, revist., ampl. e atualizada, 1998, pg. 418

Há , em nosso sistema constitucional, a imunidade das pessoas políticas, denominada imunidade recíproca, sagrando o princípio federativo e o princípio da isonomia das pessoas políticas, como se depreende do artigo 150, VI, "a", CF/88. Consagra-se, ainda, a imunidade tributária para outras entidades, que assim são vistas como incorporando determinados valores sociais que as tornam privilegiadas, exemplo, os templos de qualquer culto, os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores (excluídas as entidades patronais), as instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos (artigo supra citado, alínea "b").

Finalmente, acolhe-se a imunidade tributária em favor dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, "c"). Com isso, também, preserva-se um valor democrático e insubstituível, que é a liberdade de comunicação e de pensamento, incluída a liberdade de imprensa, propiciando facilidade para a difusão da cultura e a própria educação do povo. O que está, então, expresso por esse dispositivo constitucional, é que se busca ali prover meios materiais para a circulação de idéias.⁷⁰ Assim, livre de impostos está a importação de livros, jornais, periódicos e papel de imprensa, sua produção interna, sua comercialização e sua exportação.⁷¹

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, *op.cit.*, pg. 444

⁷¹ Roque Antonio Carrazza , na obra citada, comenta com muito propriedade, a justiça da equiparação ao livro, para fins da imunidade tributária, dos veículos de idéias: " *Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes, e tc.*

" Segundo estamos convencidos, a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura. (...) Julgamos oportuno lembrar que, com a devastação das florestas e com os progressos da informática, muito em breve não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, impressos sobre um suporte material de papel. (...) razões ecológicas (o papel é extraído das árvores) e por uma questão de espaço (os CD-Roms, além de terem dimensões reduzidas, possuem memórias imensas, conseguindo, assim, albergar, cada um, o texto de vários livros), muito em breve as bibliotecas serão totalmente informatizadas. O livro, tal qual estamos ainda habituados a manusear, será uma raridade. Quem viver, verá. "

A imunidade sobre o livro, jornais e periódicos atrai interesse para este estudo, pois, como já antes lembrado, a Internet serve à circulação da opinião e do pensamento, à comunicação das idéias e à informação, do mesmo modo que o livro, o jornal e outras publicações, independentemente do suporte material do veículo (papel impresso, em um caso; o "bit" [v.g. comentário de Nicholas Negroponte, supra], de outro) ⁷². Além disso, já indicamos a existência das publicações eletrônicas e das edições on-line de jornais e revistas. Um forte argumento é utilizado por Carrazza, demonstrando, na prática, a ocorrência - que já se vai tornando comum - da publicação de livro, sob a forma tradicional, impressa, e sua reprodução eletrônica, em CD-Rom. Como justificar que o primeiro, por ser papel, goze da imunidade tributária, enquanto o segundo, que veicula o mesmo conteúdo, por estar registrado em outro suporte que não papiráceo sofra incidência tributária?

Admitindo-se que ações, atividades, operações e transações que ocorrem na Internet, pudessem, de algum modo, encontrar paralelos com situações reais e tecnológicas preexistentes⁷³, a verdade é que, assimilar estas últimas ao que se está verificando, hoje, na Internet, seria mera construção analógica; como seria dizer que o cinematógrafo fosse natural evolução ou conseqüência do daguerreótipo, ou que o telefone fosse um híbrido de telégrafo com fonógrafo.

⁷² Observe-se o que entende Regné Bergmann Ávila, op. cit., pg. 94: " Não há, porém, manifestação de que se tenha conhecimento referente ao acesso remoto aos periódicos. Tenho para mim que, sendo a norma constitucional dirigida à liberdade de manifestação do pensamento, e esta, nos tempos atuais, estar sendo exarada cada vez mais pelos meios eletrônicos, não há como se negar a extensão da imunidade às páginas da internet (homepages) postas à disposição do público contendo matérias constantes de livros e periódicos. "

⁷³ E-mail é modo de comunicação à distância, como o correio, o telégrafo, o telefone, o fax; o acesso em tempo real a arquivos, dados, informações, textos, ainda que sob formatação eletrônica e mediante interfaces gráficas (GUI - graphic user interface) que fazem sua operacionalidade inteiramente distinta de tudo o que antes da WEB fosse conhecido; chats, uma forma da teleconferência, procedimento disponível aos usuários e serviços telefônicos; armazenamento descentralizado e transferência instantânea de dados, não sendo, necessariamente, característica exclusiva da WWW, nem da Internet.

Sabe-se que não é assim. São outros os princípios de funcionamento subjacentes às operações e processos que se apresentam na Internet.

São saltos tecnológicos a partir de um manancial de elementos materiais encadeados, mas a soma das partes não basta para explicar o todo. E sequer seria possível, ou adequado aos fatos, dizer que se trata de soma das partes.

No início deste trabalho, referiu-se a que, em seu nascimento, a WEB partiu de uma nova concepção para o modo de funcionar do cérebro humano; que, por sua vez, lida essencialmente com uma matéria prima muito específica - a informação - e que o encadeamento de muitas máquinas (e tanto quanto a evolução tecnológica dessas máquinas, a velocidade e os efeitos das transformações possibilitadas pelas novas tecnologias, adquiriram contornos insuspeitados ao início) poderia propiciar uma potencialização ao infinito dos processos e fenômenos inicialmente percebidos.

Há um dito popular referente a não se colocar vinho novo em odres velhos, que tanto pode referir ao desperdício em que incorre aquele que não atenta para as mudanças, quanto recomendar prevenir-se em relação ao hábito. Mostrou-se, aqui, não ser uma situação exclusiva do Brasil a tendência a aplicar velhos conceitos às situações que a realidade, sempre dinâmica, nos traz, o que pode acarretar prescindir do acatamento a princípios basilares do Direito Tributário, no afã de arrecadar.

Conclusões e proposições

A Internet é um fato da realidade, com características complexas e concomitantes de fato tecnológico, social, sociológico, cultural, político e econômico, de abrangência mundial.

A Internet acelera a planetarização da civilização humana, que caminha, a passos largos, para abolir ou reduzir expressivamente diferenças culturais e sociológicas entre as sociedades humanas e comunidades locais.

A Internet, a princípio, enquanto fato técnico, foi concebida como instrumento estratégico para a sobrevivência do Estado moderno, em uma situação antevista e na delimitada hipótese de catástrofe global em decorrência de conflitos armados. Com a superação dessa hipótese, como probabilidade presente, a partir do término da guerra fria e da superação do antagonismo entre blocos político-ideológico-econômico-militares, a Internet assume características tecnológicas e econômicas insuspeitadas, e que podem encontrar paralelo com o impacto econômico, político, social e cultural, da invenção da imprensa, por tipos móveis, realizada por Gutenberg, que está na raiz da Reforma religiosa, por Lutero.

A Internet adquiriu, inicialmente, nos estágios iniciais de sua popularização, características que a subtraíam da ação e do controle do Estado nacional. Enquanto inexistir uma autoridade estatal mundial, essa condição da Internet deve subsistir.

Uma projeção típica do Estado moderno é o exercício do poder ou capacidade exatória, soberana, sobre seus súditos, cidadãos. Naturalmente, enquanto a Internet não adquiria características de locus de realização de trocas econômicas, e pouco a pouco assumia a feição

de canal de circulação e de alocação de riquezas, a preocupação do Estado em controlar os fluxos de circulação de informação e as trocas econômicas na Internet, era inexistente ou limitada a questões de uso de tecnologias ou dos equipamentos ou de administração dos sistemas operativos.

Agora, quando se constata transferência acelerada de atividades de caráter econômico e a geração de valores, atitudes, meios, instrumentos exclusivos para a operação e o uso das potencialidades informacionais da Internet, o Estado desperta para a questão do controle legal da Internet, do exercício da sua soberania sobre a rede, e atenta para eventuais perdas desse controle ou de soberania em relação aos usuários, as trocas e operações correntes na Internet.

A tributação de fatos imponíveis que ocorram no âmbito da Internet conduziu a preocupação que resulta no presente trabalho. Inicialmente, o que se verifica no Brasil é a preocupação em caracterizar como fatos imponíveis, fatos geradores de obrigação tributária decorrentes de operações que poderiam ocorrer com ou sem a existência da Internet. Estaria, portanto, ocorrendo a aplicação analógica da hipótese de incidência sobre o suposto fato gerador.

Por exemplo, a comunicação remota entre computadores, e a transferência de dados entre computadores distantes fisicamente, independentemente dessa distância ser mensurada em alguns ou centenas de milhares de quilômetros, já, ocasionou, em precedência um fato tributável - os serviços de telecomunicação que serviram à conexão e o acesso remoto -, independentemente do tráfego de dados, uma vez que aquela comunicação remota lança mão, na atualidade, por razões tecnológicas e econômicas, das instalações e recursos técnicos e tecnológicos hoje disponíveis para telecomunicações. Mas, talvez por pouco tempo permaneça assim. Ou, talvez, novas tecnologias, já em testes, ampliarão as possibilidades

tecnológicas para o transporte desses dados, por exemplo, via sistema de eletrificação urbana, ou via transmissão direta por satélites, e captação por antenas parabólicas.

Não existe a previsão legal para tributar o tráfego de dados, da mesma maneira como não existe previsão legal para tributar-se o envio de mensagens faxeadas pela linha telefônica, uma vez que o fato imponible, nesse exemplo, será e permanece sendo a comunicação telefônica, ou o ato de conectar dois aparelhos telefônicos, por meio dos sistemas instalados e operados pelas empresas de telecomunicação.

A venda de bens materiais, *i.e.*, mercadorias, utilizando canais de divulgação, publicidade e contato mediado entre fornecedor e consumidores, possibilitados pela Internet, não difere da venda por correspondência ou do *telemarketing*, fato em si, e por si, imponible e já tributado, previamente, como operação estritamente comercial, cujo fato gerador é a mera tradição da mercadoria física, ou a sua saída do estabelecimento do vendedor.

Outra questão percebida, que se apresenta muito relevante, é a imunidade constitucional dos livros, jornais e publicações periódicas, objeto da previsão contida no artigo 150, VI, "d", CF/88, frente à publicação eletrônica. O dispositivo constitucional não restringe a um determinado suporte material, a publicação, para conferir-lhe imunidade, uma vez que a referência que se faz ao papel destinado à impressão desses meios de informação é, por si, independente das referências aos veículos de comunicação e livre expressão das idéias. Recorde-se que o artigo 9º., IV, alínea "d" da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), não mais vige, diante da redação do dispositivo constitucional (redação esta que, por sua vez, remonta à Constituição de 1967).

Nessa mesma linha, diante de iniciativas de ensino e formação e capacitação à distância, seria também a elas aplicável a imunidade das instituições de educação, prevista no artigo 150, VI, "c", CF/88.

Outro aspecto que não pode ser desprezado é fato da carga tributária, no Brasil, estar distribuída desigualmente, mesmo dentro do que se poderia denominar proporcionalidade horizontal de tributação ⁷⁴, portanto, atingindo aos contribuintes de diferentes espécies de tributo, até em razão de sua localização espacial. Com isso, dentro da Federação além de haver Estados com maior potencial arrecadatório, em razão de serem dotados de economias mais pujantes e modernas, e, por isso mesmo, capazes de dotar suas administrações fiscais de melhores instrumentos técnicos, políticos e humanos, apresentam uma estrutura tributária melhor repartida e com maior eficácia fiscalizatória. Assim, a arrecadação abrange um maior espectro de atividades e, portanto, passa a ter mais fontes de receita.

Da mesma forma, pode-se dizer que a carga tributária incidirá mais incisivamente sobre os contribuintes localizados nesses Estados e Municípios. Observe-se:

" A carga tributária acaba recaindo apenas em cima de quem paga imposto, em geral contribuinte das grandes cidades. No Rio, em 13 municípios analisados, a receita tributária 'per capita' em 96 foi inferior a R\$10,00. Enquanto um habitante da

⁷⁴ " A tributação proporcional de pessoas que se encontram em iguais posições de renda ou bem - estar é conhecida como equidade horizontal .

Um perfil de impostos diferenciados entre pessoas com renda ou bem - estar desigual é referido como equidade vertical. "
Apud Longo, Carlos Alberto e Troster, Roberto Luiz, *in* Economia do Setor Público, S. Paulo: Editora Atlas, 1993.

cidade do Rio paga R\$225,00 por ano em imposto municipais, na região metropolitana esse valor cai para R\$44,00 e na região noroeste, para R\$16,00. " 75

Configuram-se, assim, desigualdades na base de arrecadação quer em razão do tributo em questão, quer em razão da própria localização territorial do contribuinte, submetido a uma máquina arrecadatória mais eficiente, segundo a ótica do Fisco.

Até a presente data, no Brasil, a preocupação das autoridades tributárias está direcionada para os serviços dos provedores de acesso, que, aparentam assim, ser a faceta mais visível das operações de comercialização na Internet. Isso , entretanto, não demonstra qualquer percepção mais refinada do fenômeno a que se assiste, em escala internacional, se não planetária.

Ocorre que o sistema tributário brasileiro admite, incidindo diretamente sobre os agentes econômicos produtivos três impostos, que são aplicáveis segundo o estágio (produção e circulação) do ciclo econômico em que a exação incida, ou aplicáveis em razão da natureza da atividade: imposto sobre produtos industrializados (IPI), de competência federal; imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência estadual; imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) . Assim, interessam ao escopo deste trabalho os dois últimos (ICMS e ISSQN).

⁷⁵ NASSIF, Luis, *in* A reforma municipal, Folha de S. Paulo, Dinheiro, pg. 3, 8 de novembro de 1998

Ocorre ainda ser a disparidade entre as alíquotas desses dois impostos muito grande . O ICMS tem alíquotas que podem variar de 7% a 25%, enquanto o ISSQN tem percentuais variáveis, segundo o serviço tributado, até máximo de 10% (dez por cento), a critério do Município a fixação da alíquota percentual para a atividade tributada, sendo a alíquota mais geral de 5% (cinco por cento)⁷⁶ . Esse fato é por si bastante para estimular a controvérsia que se tem verificado , entre provedores de acesso à Internet e o fisco estadual, partindo ambos do suposto que haja incidência tributária sobre a atividade realizada. O Fisco estadual sustenta ser sujeito ativo da obrigação tributária e o provedor reclama sua condição de prestador de serviços não sujeitos ao ICMS.

As garantias do contribuinte, e que respondem pela estrita legalidade do fato tributário, exigem que as operações e atividades típicas da Internet, a partir do potencial tecnológico e de mudanças sociais aí presente, inclusive das práticas humanas, tais como o trabalho remunerado e a produção de bens e serviços, realizadas dentro desse novo paradigma, sejam expressamente objeto de previsão legal, para que sobre elas possam incidir quaisquer figuras de exação tributária.

⁷⁶ RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha, e MELLO HENRIQUES, Vera Lucia Ferreira, in ISS . O Imposto sobre serviços comentado, 2ª. ed. revist. e atual., Edit. Liber Juris, Rio de Janeiro, 1981, pg. 123 : " *Tendo em vista que as alíquotas determinadas pelos Municípios eram as mais diversas e sem nenhuma base estatística, o Governo Federal, através do artigo 9º. , do Ato complementar nº. 34, de 30-01-67, estabeleceu as tributações máximas para a cobrança do ISS: execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%; jogos e diversões públicas, até 10%; demais serviços, até 5%.*" E ainda: " *Parece-nos fora de qualquer dúvida que o artigo 13, do Decreto-lei nº. 406, de 31.12.68, não revogou o disposto no artigo 9º., do Ato complementar nº. 34/67.*

Por outro lado, convém lembrar que o parágrafo 4º., do artigo 24, da Emenda Constitucional nº. 1, de 17-12-69, estabelece que lei complementar poderá fixar as alíquotas máximas do imposto. Assim, até que outra norma seja baixada, estará em vigor a determinada pelo referido Ato Complementar, aprovado que foi pelo artigo 181, da citada Emenda Constitucional. "

Cabe observar que os comentários dos autores permanece atual, à vista do comando inserto no artigo 156, §3º., II, da CF/88: " *Em relação ao imposto previsto no inciso III (N.B.- imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar), cabe à lei complementar: I - fixar suas alíquotas máximas; II - excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior. "*

Pelo lado do ICMS, há norma legal expressa dizendo que não se caracteriza como serviços de telecomunicação, a atividade do provedor de acesso à Internet. Trata-se de um Serviço de Valor Adicionado, conforme dispõe expressamente a Lei nº. 9.295, de 19 de julho de 1996, em seu artigo 10: " ... *atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, **não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.*** " (Grifo).

Sendo a Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, editada para dar corpo à competência legislativa da União na definição de tributos, suas espécies e, em relação aos tributos discriminadas na Constituição Federal, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, cabe indagar, como se daria a articulação entre a LC 87/96 e a Lei nº. 9.295/96.

Sabe-se que a LC 87/96 era esperada para regulamentar a instituição do ICMS, na sua nova feição como criado pela Constituição de 1988. Nunca será demais recordar que o artigo 155, CF/88, criador do Imposto de Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, inclusive sobre operações e prestações que se iniciem no Exterior, inovou ao incluir na incidência desse imposto prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, além de serviços de comunicação.

Além do que, a mesma Constituição trouxe regra limitativa da instituição desse imposto, quando, no artigo 155, XII, 3º., disse que " *À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo (N.B. - ICMS) e ao art. 153, I (imposto sobre importação de produtos estrangeiros) e II (imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou*

nacionalizados) , *nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.*"

Sabe-se, portanto, que o ICMS incide sobre a prestação de serviços de comunicação, tendo sido instituído, - no que interessa a esta hipótese de incidência - pelo artigo 2º., III, da LC 87/96, recaindo sobre " *prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração , a emissão , a recepção, a transmissão , a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. "*

Já foi visto aqui, antes, que comunicação é atividade com muitos aspectos, podendo inclusive compreender transportes (PONTES DE MIRANDA). Uma análise sistemática da atual Constituição Federal, possibilita dizer que a expressão comunicação guarda relação a criação, expressão das idéias e do pensamento e a produção e circulação de informação, principalmente a radiodifusão sonora e de sons e imagens (ex vi dos artigos 220 e seguintes).

Poder-se-ia admitir , inclusive, que serviços de telecomunicações, graças ao disposto no artigo 155, XII, §3º., CF/88, sejam atividades que se compreendem no conceito amplo de comunicação a que alude os dispositivos constitucionais. Com isso há que admitir, então, que os serviços de telecomunicações serão organizados, e terão seus outros aspectos institucionais, que decorrem do regime de monopólio estatal para sua exploração (artigo 21, XI, CF/88), regulados por lei ordinária, essa, como aqui entendido, sendo a Lei nº. 9.295, de 19 de julho de 1996, que encontra sede constitucional para dizer que o Serviço de Valor Adicionado não caracteriza exploração de serviço de telecomunicações, excluindo-o, assim, da hipótese de incidência do ICMS.

Em acréscimo, poder-se-ia dizer, ainda, que a Lei nº. 9.295/96, em seu artigo 10, e Parágrafo único, quando trata da prestação de Serviço de Valor Adicionado, com utilização da rede pública de telecomunicações, reconhece que o fato material que tem lugar aí, não seria a comunicação de voz, som e imagens, mas " *utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações* ". Embora sem que haja referência expressa, trata-se do que já se denominou , antes, telemática, i.e., o processamento computacional de dados à distância, consistindo de tema de estudos interdisciplinar resultando da associação entre a engenharia de telecomunicações e aplicações de informática⁷⁷.

Entende-se, ainda, estar autorizada essa interpretação pela regra contida no CTN, artigo 110:

" A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados, expressa, ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. "

Não será a Lei Complementar que estabelecerá o sentido preciso e o alcance da atividade de telecomunicações, mas a lei de telecomunicações, ex vi do artigo 21, XI, CF/88. A qual, por sua vez, deverá admitir os conceitos correntes que identificam e designam os fatos materiais técnicos e tecnológicos que regular.

⁷⁷ O Departamento de Engenharia de Telecomunicações da Universidade Federal Fluminense ministra curso de Especialização Lato Sensu em Telemática, com carga horária de 424 (quatrocentos e vinte e quatro) horas, compreendendo as seguintes disciplinas: arquiteturas de computadores e sistemas operacionais; programação; sistemas de transmissão digital; comunicações óticas; sistemas móveis e celulares; comunicação de dados; protocolos e serviços de comunicação; redes locais; arquitetura TCP/IP; redes de alta velocidade; gerência de redes e serviços; aplicações de redes; especificação de sistemas; gerência estratégica de telecomunicações. Informações: telemática@telecom.uff.br (anúncio publicado no Jornal do Brasil, 25 de abril de 1999, Rio de Janeiro, Empregos, pg. 3)

Na seqüência, cabe referir à Lei nº. 9.472, 16 de julho de 1997 ⁷⁸, , que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, no Livro III:

" Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicações.

§1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, eletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens ou sons ou informações de qualquer natureza.

§2º. Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos e , quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviços de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§1º. Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

⁷⁸ Lei nº. 9.472, de 16 de julho de 1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telcomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº. 8 , de 1995; publicada no D.O. -Seção 1, de 17 de julho de 1997

§2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e os prestadores de serviço de telecomunicações. "

Verifica-se, então, que em 31 de maio de 1995, a Portaria nº. 148, do Ministro das Comunicações, regula o Serviço de Conexão à Internet (SCI), prestado pelo Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI), como Serviço de Valor Adicionado, ao mesmo tempo em que distingue os Provedores de Serviço de Informações e Provedores de Serviço de Conexão à Internet.

O Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) possibilita o acesso à Internet a usuários e a Provedores de Serviços de Informações, enquanto o Provedor de Serviço de Informações detém informações e as dispõe na rede (Internet) por intermédio do Serviço de Conexão à Internet.

Em 19 de julho de 1996, a Lei nº. 9.295, define, em seu artigo 10 o que se entende por Serviço de Valor Adicionado, assegurando, a qualquer interessado na prestação desse serviço a utilização da rede pública de telecomunicações. Esse dispositivo diz que Serviço de Valor Adicionado caracteriza-se pelo "*... acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações ... criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações. "* (Grifado).

A LC 87, de 1996 (regula o ICMS) , dispõe sobre a incidência deste tributo sobre " *prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza " .*

Já a Lei nº. 9.472, de 16 de julho de 1997, que foi promulgada para regular disposição constitucional, **assevera que o Serviço de Valor Adicionado não se confunde com o serviço de telecomunicações**, ao qual acrescenta novas utilidades relacionados ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, de modo a reproduzir a especificação das atividades compreendidas pelo Serviço de Valor Adicionado, já definidas na Portaria nº. 148, de 1995, e na Lei nº. 9.2 95/96.

Finalmente, se as normas legais sob exame, e cotejadas, possibilitam distinguir serviços de comunicação, serviços de telecomunicações e operações tecnológicas que envolvam dados e informações, digitalizados e em registro eletrônico, não será possível, exceto por recurso à analogia, identificar hipóteses de incidência e fatos geradores distintos daqueles que são mencionados expressamente na lei tributária.

Com relação à incidência do ISSQN sobre os serviços e atividades que têm lugar na Internet, outra impossibilidade se verifica, na medida em que a Lista de Serviços, como se sabe, é taxativa, e não há ali referência alguma a tributabilidade de serviços de provedores de acesso à Internet e, tampouco, referência àquelas atividades e transações assimiladas ao conceito de comércio eletrônico. (Vale referir que, tampouco, seria possível fazer incidir sobre atividades e transações de comércio eletrônico o ICMS, por não haver previsão legal dessa incidência).

Admite-se, portanto, que quaisquer das atividades e transações, que hoje ocorrem no âmbito da Internet, não são tributáveis, no Brasil, pelos impostos ora conhecidos relativos à produção e à circulação, pela falta de expressa previsão legal, importando assim em hipótese de não-incidência tributária ⁷⁹.

Por fim, recorde-se que , como se constatou, em precedência, a Internet , na sua atual configuração , surgiu a partir de 1989, sendo o desenvolvimento do comércio eletrônico mais recente, a partir de 1994, aproximadamente.

O Constituinte de 1988, portanto, não conhecia a Internet, e nem o legislador ordinário poderia dispor sobre incidência de tributos desconhecida ou hipóteses de incidência inexistentes à época da instituição do tributo.

⁷⁹ Defensores do mínimo possível de interferência do Estado nas atividades que têm lugar na Internet justificam a posição assumida , pelo risco de serem criados obstáculos ao pleno desenvolvimento das potencialidades comerciais e econômicas da rede, e que estão em seu nascedouro, considerando , ainda, que o sistema tributário praticado está condicionado pela predominância do comércio de bens e serviços tangíveis, e não é adequado para a característica de intangibilidade das prestações, produtos e bens que são correntes nas transações de comércio eletrônico. Além disso, os ISP's e usuários já pagam taxas pelo uso da rede de telecomunicações de que fazem uso, sendo certo que, no caso das empresas, essas já estão sujeitas à tributação de lucros. Veja-se , por exemplo: "*It is logical to assume that as industry grows and hires more and more people to meet the increased demand for goods and services, states will reap the benefits of economic growth through the increase in income taxes, sales taxes, property taxes, and payroll taxes being paid, as well as expanded availability of disposable income. Other benefits include expansion of educational opportunities, better healthcares, increased quality and reduced cost of government services, and a new way to reach rural areas and inner cities to provide services*". (Straight Talk: Internet, Tax & Interstate Commerce; www.@itaa.org). Pretende-se evitar ainda a adoção de novas formas de taxação, como impostos sobre a informação , chamados de "*bit tax*" ou "*on-line tax*", da mesma forma como evitar qualquer diferenciação tributária em relação à transações equivalentes às por meio eletrônico.

V - Bibliografia consultada

- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. S. Paulo: Ed. Revista dos Tribunais , 1984
- AVILA, René Bergmann. ICMS. Lei Complementar nº. 87/96 Comentada e Anotada. 2ª. edição. rev. e atual. Porto Alegre: Editora Síntese, 1997
- BRASIL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 4ª. edição rev. e atual. S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999
- BRASIL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, atualizada e acompanhada de legislação complementar. 4ª. edição rev. atual. e ampl. S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939-7, Revista de Direito Administrativo - RDA , nº. 198, Rio de Janeiro out/dez.94, p. 123-195
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº. 43344. Rel. Min. Peçanha Martins. DJ-I , de 21 de outubro de 1996, p. 40230
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp Nº. 54002 . Rel. Min. Demócrito Reinaldo. DJ-I, de 8 de maio de 1995, p. 12309

- BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina - CCE. Ap. Civ nº. 37071. (ACÓRDÃO 88.046503-9 - Município de Lajes) . Rel. Eládio Rocha. DJESC, de 17 de abril de 1997, p. 7

- BRITO MACHADO, Hugo. Curso de Direito Tributário . 8ª. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993

- Business Week On Line. What Every CEO needs top know about Electronic Business. A survival guide. 10 de março de 1999

- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª. edição revist. , ampl. e atualizada. S. Paulo: Malheiros Editores , 1998

- COSTA ALMEIDA, André Augusto Lins da. A Internet e o Direito . Revista Consulex, Brasília, Ano II, nº. 24, Dezembro/1998, p. 52-53

- DECEMBER, John et allii. Discover the World Wide Web with Your Sportster . Indianapolis: Sams.net Publishing, 1995

- ENCYCLOPAEDIA BRITANNICA DO BRASIL PUBLICAÇÕES LTDA. Enciclopédia Barsa, Rio de Janeiro - São Paulo, 1994

- FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977

- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Perfil Tributário do Provedor na Internet. www.seprorj.org.br/legis1.htm , acessada em 19 de abril de 1999

- E-books tentam atrair leitores. Folha de S. Paulo, S. Paulo, 21 de abril de 1999. Informática, 5º. Caderno, p. 7

- Glossary of Geek, Nerds 2.0.1. http://www.pbs.org/opb/nerds2.0.1/geek_glossary/index.html, acessada em 19 de abril de 1999

- GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. ISS na Construção Civil . 1ª. ed. S. Paulo: Editora RBB, 1998

- GUROVITZ, Hélio. Já Cerfou na Internet? , Mundo Digital, Revista EXAME , S. Paulo, n. 686, de 21 de abril de 1999, p. 118-120

- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios Constitucionais Tributários. S. Paulo: Malheiros Editores, 1996

- LEIRIA, Luis et alia. Enciclopédia da Rede parte 2, Revista Internet Br, Rio de Janeiro : Ediouro, fevereiro 1999

- LINDQUIST, Mats G. Citations in the Digital Space. JEP the Journal of Electronic Publishing, março de 1999, Vol. 4, no. 3, <http://www.press.umich.edu/jep/04-03/lindquist.html> , acessada em 7 de abril de 1999

- LONGO , Carlos Alberto, e TROSTER, Roberto Luiz. Economia do Setor Público . S. Paulo: Editora Atlas, 1993

- MATTOS, Aroldo Gomes. ICMS - Comentários à LC 87/96, S. Paulo: Dialética, 1997

- MERSAN, Carlos A.. Direito Tributário . 2ª. ed. S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988

- NASSIF, Luis. A reforma municipal, Folha de S. Paulo, 8 de novembro de 1998, Dinheiro, p. 3

- NEGROMONTE, Marcelo. MP3. A indústria contra-ataca, Folha de S. Paulo, 18 de março de 1999, 4º. Caderno, Folha Ilustrada, p. 1

- NÓBREGA , Maílson da. Depois de Arraes, ICMS e Confaz viram zumbis. Folha de S. Paulo. S. Paulo, 31 de julho de 1998. Caderno Dinheiro, Opinião Econômica, p.

- PALACIOS, Marcos. Normalização de Documentos Online. Modelos para uma padronização, <http://www.facom.ufba.br/pesq/cyber/norma.html> , acessada em 7 de abril de 1999

- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência . Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 1998

- PIMENTEL, Marcelo. Contribuição de inativos é inconstitucional . Correio Braziliense. Brasília, 22 de março de 1999. Direito & Justiça , p. 3

- PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1967. Com a emenda n.1, de 1969 . S. Paulo : Editora Revista dos Tribunais . 2ª. Edição revista, Tomo II, 1970

- RIBEIRO FILHO, Alexandre da Cunha, e MELLO HENRIQUES, Vera Lucia Ferreira. ISS. O Imposto sobre serviços comentado. Rio de Janeiro: Edit. Liber Juris. 2ª. ed. revist. e atual., 1981

- TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Edt. Forense, 1991

- VILLEGAS, Héctor. Curso de Direito Tributário. S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 1980

- XAVIER , Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. S. Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978

