

**PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS**
Nova Série – 7

TRIBUTAÇÃO NA INTERNET

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista Inaugural

José Carlos Moreira Alves

Relatório do XXV Simpósio

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

 **Centro de
Extensão
Universitária**

 **EDITORA
REVISTA DOS TRIBUNAIS**

CO-EDIÇÃO

TRIBUTAÇÃO NA INTERNET

HELENILSON CUNHA PONTES

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

O artigo 155, II, da Constituição Federal constitui a norma de competência que faculta aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior – ICMS.

A Constituição Federal não definiu estipulativamente o sentido normativo do termo “serviço de comunicação”, fato impositivo da citada incidência tributária, de modo que a busca de tal sentido exige do intérprete/aplicador do direito a consideração das previsões normativas constantes da Lei Complementar, definidora das regras jurídicas necessárias à exigência do tributo em tela.

A Lei Complementar 87, cumprindo o papel que constitucionalmente lhe cabe, prescreve (art. 2.º, III) que o imposto incide 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”.

A Lei Complementar deixa claro que constitui fato tributável pelo ICMS a prestação onerosa de serviço de comunicação realizada *por qualquer meio*, e não apenas a atividade de transmitir uma determinada mensagem de um emissor a um (ou vários) destinatário(s). Observe-se que, pela referida Lei Complementar, a mera recepção de comunicação pode constituir fato tributável pelo ICMS.

Para efeito de incidência da norma tributária, é irrelevante o meio através do qual a comunicação se concretiza. Aliás, para esse efeito, a

efetiva troca de mensagens é mesmo indiferente; para que se tenha como realizado o fato tributável basta que uma mensagem seja enviada ou recebida por alguém, e em tal operação exista um sujeito (que pode ser o próprio emissor da mensagem) disponibilizando onerosamente meios para que a comunicação se realize.

O “serviço de comunicação”, cuja prestação constitucionalmente dá azo à exigência de ICMS, segundo a definição estipulativa da Lei Complementar 87/96, não exige necessariamente a presença de três sujeitos: o emissor da mensagem, o receptor e um terceiro alheio a essa relação comunicativa, mas que viabiliza onerosamente a realização da comunicação entre emissor e receptor. O importante, para efeito de incidência do tributo em questão, é, nos termos daquela Lei Complementar, que no processo comunicativo participe alguém disponibilizando onerosamente meios técnicos que viabilizam a comunicação.

No contexto de interpretação/aplicação dos textos normativos que disciplinam a incidência do ICMS, a expressão “serviço de comunicação” é conceito mais abrangente do que “serviço de telecomunicação”. O Direito positivo brasileiro define serviço de telecomunicações como o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, entendida esta como a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza (Lei 9.472/97, art. 60). O que caracteriza, portanto, o serviço de telecomunicação é o meio através do qual o prestador do serviço presta a utilidade, consistente na transmissão e decodificação da mensagem do emissor ao receptor, qual seja, o fio, a radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético.

Por outro lado, para a caracterização do “serviço de comunicação”, fato impositivo do ICMS, é irrelevante a forma, o meio pelo qual a comunicação se realiza. O legislador não optou por uma definição estrutural, mas teleológica.¹ O legislador complementar não se preocupou em identificar *numerus clausus* as formas ou as características técnicas que os serviços de comunicação devem assumir para se submeterem à incidência do ICMS. Ao reverso, o legislador deixa claro o absoluto caráter teleológico do tipo tributário por ele construído, no que tange aos meios

(1) Sobre os tipos estruturais ou finalísticos, ver Alberto Xavier. Evasão e elisão fiscal e o art. 51 do pacote. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: RT, 1987. vol. 40, p. 193.

que o serviço de comunicação pode assumir para se submeter ao ICMS. O serviço de comunicação, *prestado por qualquer meio*, se submete à incidência do ICMS.

A desnecessidade da presença de um terceiro entre o emissor e o receptor da mensagem não autoriza a conclusão de que a tributação estaria recaindo sobre a própria comunicação. Com efeito, o legislador claramente optou por uma definição normativa de “comunicação” diferente daquela usualmente adotada, o que, por si só, não permite que se conclua desde logo pela inconstitucionalidade da definição estipulativa legalmente adotada. Se a expressão “serviço de comunicação” fosse unívoca, desnecessária seria a própria Lei Complementar, nesse particular, o que não parece ser a melhor exegese para a questão.

A Lei Complementar capta como fato tributável pelo ICMS não a comunicação *tout court*, mas a relação econômica a ela subjacente, consistente na onerosidade dos meios que permitem a sua concretização. O legislador não se preocupou com as características da mensagem ou com o meio através da qual a mesma é enviada ou recebida, mas com o fato econômico – substrato da incidência da regra tributária – presente e subjacente à relação comunicativa, que a caracteriza e a peculiariza em relação às demais formas de comunicação humana.

Este é o critério legal adotado pela Lei Complementar 87/96 que, parece-nos, não destoa da moldura (conjunto das possibilidades de significação normativa do texto) constitucional da expressão “serviço de comunicação”. Nesse sentido, como a Constituição não define o termo “serviço de comunicação”, compete ao intérprete adotar a definição presente na Lei Complementar existente, que, atualmente, tão-somente adota uma das significações possíveis pelo Texto Constitucional, o que é perfeitamente possível. Com tal afirmação, repita-se, não se está subscrevendo a tese segundo a qual o sentido normativo da expressão “serviço de comunicação” prevista na Constituição será sempre e em qualquer hipótese aquele que vier a ser adotado pela lei infraconstitucional. A definição infraconstitucional somente será válida se enquadrar-se nos limites significativos mínimos da expressão “serviço de comunicação” presente constitucionalmente.

A interpretação do direito constitui uma tarefa prática de atribuição de sentido; todavia deve iniciar e terminar no próprio texto objeto de interpretação (que geralmente não é apenas um, mas vários, e em última hipótese, o texto se confunde com o ordenamento jurídico). Nesse sentido, haja vista a absoluta equivocidade do termo “serviço de comunica-

ção” presente no Texto Constitucional, cumpre ao intérprete/aplicador do Direito analisar a definição estipulativa presente em texto normativo de escalão inferior, e verificar a compatibilidade mínima de sentido entre o comando constitucional e o enunciado legislativo. Presente essa compatibilidade semântica e sintática, não cabe ao intérprete/aplicador exigir da lei outros requisitos e pressupostos não presentes no comando constitucional.

Feitas essas observações preliminares, passemos à questão da tributação dos provedores de acesso à internet.

A Constituição Federal estabelece, como competência de natureza legislativa, ser competência privativa da União Federal legislar sobre telecomunicações (art. 22, IV), bem como prescreve, como competência de natureza executiva, ser da União Federal a atribuição para explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, a qual disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais (art. 21, XI).

A Lei 9.472 de 16 de julho de 1997 cumpre o comando normativo previsto nos artigos 21, XI, e 22, IV, da Constituição Federal. Tal Lei (art. 61) define o “serviço de valor adicionado” como a “atividade que acrescenta, a um serviço 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”. E mais: expressamente estabelece que “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”. A regulamentação da Lei deixa claro que o provimento de acesso à internet constitui serviço de valor adicionado, distinto, portanto, do conceito normativo de serviço de telecomunicações.

Assim posta a questão, alguns sustentam que os provedores de acesso à internet, por que não prestam serviços de telecomunicações, por conseguinte não prestam serviço de comunicação que possa estar sujeito à incidência do ICMS. Em adendo a tal conclusão argumenta-se que compete privativamente à União Federal legislar privativamente sobre telecomunicações e uma lei estadual (base legal da incidência) não poderia negligenciar ou contrapor-se à definição prevista na lei federal.

Permitimo-nos discordar de tal respeitável exegese.

As normas gerais do ICMS, inclusive no que tange à definição dos fatos tributáveis por este imposto, encontram-se por exigência constitucional previstas na Lei Complementar 87/96. Esta Lei adota um conceito amplo de “serviço de comunicação” que supera em significação a definição de “serviço de telecomunicações” prevista pela Lei 9.472/97. Assim, não há qualquer incompatibilidade entre os conceitos da Lei Complementar 87/96 e da Lei 9.472/97 pela simples razão de que tratam de realidades distintas, em contextos regulatórios também distintos.

Com efeito, a definição da Lei 9.472/97 constitui uma exigência técnica, operacional para a adequada prestação e regulação do setor de telecomunicações. As definições dessa Lei devem ser entendidas no contexto significativo à qual se referem. Não há na Lei 9.472/97 qualquer objetivo de definir os conceitos técnicos de serviços de telecomunicações, diante do contexto tributário. Com isto, não se está apelando a uma suposta “vontade do legislador”, cuja apreensão constitui tarefa sobre-humana, mas apenas atendendo ao clássico critério hermenêutico, segundo o qual a tarefa de atribuição de sentido dos textos jurídicos (interpretação do direito) ocorre sempre contextualizadamente.

A interpretação do Direito² é o processo intelectual através do qual, partindo-se das fórmulas lingüísticas contidas nos textos normativos, constrói-se o seu conteúdo normativo, isto é, parte-se dos *significanti* (os textos normativos) aos *significati* (norma jurídica).³ Aquele é o objeto sobre o qual se debruça o intérprete do Direito; esta é o produto do labor interpretativo.

Ocorre que os textos normativos, porque vertidos em linguagem natural, são vagos e ambíguos. Genaro Carrió afirma que o Direito não só se vale da linguagem natural, mas *deve* assim proceder, pois representa uma técnica de controle social que, para ser eficaz, necessita ser compreendida pelo maior número possível de indivíduos.⁴

(2) Reproduzo a partir deste ponto as idéias expostas no meu *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário* (São Paulo : Dialética, 2000. p. 24-25), acerca dos contextos da interpretação jurídica.

(3) ZAGREBELSKY, Gustavo. *Manuale di diritto costituzionale*. Torino : UTET, 1993. vol 1. p. 68.

(4) CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y language*. 4. ed. Buenos Aires : Abeledo-Perrot, 1990. p. 49.

Diz-se que uma palavra é vaga quando seu possível campo de referência é indefinido, quando denota uma *extensão* não claramente definida; quando definimos o campo dos objetos que o símbolo denota, temos uma definição denotativa ou por extensão. Ao passo que um símbolo é ambíguo quando é possível usá-lo para um campo de referência com diferente *intensão* (com s e não com ç); quando definimos o sentido e delimitamos a intensão do símbolo, temos uma definição conotativa ou por intensão.⁵

Não obstante a vagueza e ambigüidade dos textos normativos, a necessidade de decidibilidade dos conflitos exige que o intérprete contorne este obstáculo e atribua sentido aos enunciados lingüísticos, objetos de interpretação, e formule, afinal, qual o comando normativo emergente do texto normativo interpretado, diante das exigências do caso concreto. A interpretação é uma tarefa prática que envolve sempre a atribuição de sentido.

O processo de atribuição de sentido desenvolvido pelo intérprete ocorre sempre de forma contextualizada. Segundo Jerzy Wróblewski, o significado da regra jurídica é obtido sempre diante de três contextos, a saber: lingüístico, sistêmico e funcional, dimensões não estanques e que somente consideradas em conjunto revelam a essência da tarefa hermenêutica.⁶

O contexto lingüístico abrange a área de perquirição de sentido *lato sensu* dos signos presentes no ato normativo. Pode-se dizer que é uma aproximação cognitiva preliminar que se estabelece entre o intérprete e o texto interpretado.

O contexto sistêmico situa o intérprete no sistema normativo em que está inserido o texto interpretado. Pressupõe evidentemente a aceitação de que o texto normativo pertence a um sistema e que, portanto, o seu sentido vai influir e vai sofrer a influência dos demais atos normativos componentes do sistema, haja vista a coerência que este deve guardar entre os seus elementos.

Através do contexto funcional, busca-se a função do texto normativo dentro do sistema jurídico. Envolve a pressuposição de que o Direito

(5) FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito – técnica, decisão e dominação*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1994. p. 258.

(6) WRÓBLEWSKY, Jerzy. *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*. Madrid : Civitas, 1988. p. 42-45 passim.

possui ontologicamente a função prática de regular condutas. Em outras palavras, a concepção dogmática do contexto funcional implica a aceitação de que os textos normativos surgem com o objetivo definido de disciplinar a realidade e, portanto, têm um sentido real prático e não são meras descrições da realidade ou exortações de princípios éticos.

Através do contexto funcional o intérprete busca a razão de ser do texto normativo, o que inspirou a sua adoção, o que o torna aplicável à realidade subjacente, qual o fato do mundo real que objetiva disciplinar, enfim, qual o sentido da sua existência. O contexto funcional, nas palavras de J. Wróblewski, “contém todos os fatores relacionados com a criação, aplicação e funcionamento do Direito que não pertencem ao contexto lingüístico, nem sistêmico”.⁷

Ora, observando os contextos em que inseridas as definições de “serviços de telecomunicações” e de “serviços de comunicações” é que não vemos qualquer incompatibilidade entre ambos, que possa impedir a exigência de ICMS sobre os provedores de acesso à internet, atividade que nos termos da Lei 9.472/97 constitui serviço de valor adicionado, categoria que não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicações, mas que se insere na moldura significativa do conceito de serviço de comunicações previsto na Lei Complementar 87/96, segundo a qual a prestação onerosa de serviço de comunicação realizado por qualquer meio submete-se ao ICMS.

Assim sendo, parece-nos que o acesso à internet configura serviço de comunicação apto a ser tributado pelo ICMS.

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

A primeira questão que se põe quando se discute acerca da “natureza do bem” negociado é a definição acerca do seu caráter, vale dizer, se o mesmo consubstancia uma mercadoria ou um serviço. A digitalização

⁷ Idem, *ibidem*.

dos bens e a sua caracterização, para efeitos fiscais, como autênticas mercadorias ou serviços de especial natureza, constitui tema de grande discussão por parte dos países industrializados, reunidos em organizações supranacionais como a OCDE.⁸ Ademais, tal debate é imprescindível, sobretudo perante a ordem jurídica brasileira, em que a circulação de mercadorias é objeto de um tributo estadual (ICMS) e a prestação de serviços dá azo à exigência de um tributo municipal (ISS).

Historicamente, o imposto sobre a circulação de mercadorias (antigo ICM, hoje ICMS) sempre alcançou somente operações com bens corpóreos, tangíveis, isto é, corporificados em átomos, realizadas com habitualidade no bojo de uma atividade de mercancia. Vale dizer, para efeito de tributação do imposto sobre o consumo, mercadoria é o bem corpóreo colocado no comércio. O pressuposto dessa concepção sempre foi de que o “valor”, a “riqueza” postos em circulação (e captados pela norma tributária) estavam na quantidade e nas características dos átomos presentes na mercadoria negociada. Como a riqueza posta em circulação (indicativa de capacidade contributiva para o recolhimento do imposto sobre circulação) identificava-se com a mercadoria consubstanciada em uma coisa móvel, palpável, natural que o imposto sobre circulação de mercadorias alcançasse apenas a circulação de coisas móveis.

Essa premissa começou a ser colocada a cheque quando o valor, objeto de mercancia, que antes se identificava com a mercadoria, enquanto coisa móvel, passou a estar em algo não corpóreo, não palpável, não em átomo, mas em bits. Tal circunstância ocorreu por ocasião da discussão acerca da tributação do *software*, mais precisamente, acerca da submissão da negociação com *software* ao ICMS (como autêntica mercadoria posta no comércio com habitualidade) ou ao ISS (como prestação de serviço).

O debate chegou ao Supremo Tribunal Federal que, utilizando os textos e os paradigmas normativos existentes no Direito positivo pátrio, construiu, interpretativamente, um critério para a resolução da questão. Decidiu o Supremo (RE 176.626-3-SP) que, se o *software* é produzido em série, com objetivo de negociação no mercado, como qualquer outro produto fabricado e negociado em escala, deve se submeter ao ICMS, já que, nesse caso, representa verdadeira *res in commercium*. Todavia, se o

(8) Sobre o tema, ver o excelente estudo de Rafael Oliver Cuello, *Tributación del comercio electrónico*. Valencia : Tirant lo Blanc, 1999. p. 41-48.

software é produzido sob encomenda, isto é, para atender às necessidades especiais de um consumidor individualizado, revela autêntica prestação de serviços informáticos, devendo a receita correspondente à venda de tal serviço, submeter-se à tributação pelo ISS. O Supremo acolheu, assim, a distinção entre *software* de prateleira e *software* de encomenda, submetendo as operações com aquele ao ICMS, e com esse ao ISS.

O julgamento do Supremo Tribunal Federal, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, encontra-se assim ementado:

“Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária.

Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ – matéria exclusiva da lide –, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como o do chamado ‘*software* de prateleira’ (*off the shelf*) –, os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio” (DJ 11.12.1998).

O critério utilizado pela Jurisprudência para solucionar a controvérsia não se apóia na natureza (na ontologia) do bem negociado (*software*), se mercadoria ou serviço, mas na funcionalidade do mesmo, isto é, em como ele é tratado por quem o negocia. Vale dizer, ao invés de uma perspectiva ontológica, estrutural, apoiada nas características estáveis, permanentes do bem, o Supremo adotou um critério funcional, no bojo do qual assume relevância a utilidade, a função que o *software* desempenha na relação econômica subjacente à tributação.

Sob uma perspectiva funcional, a definição das regras tributárias aplicáveis à operação com *software* depende fundamentalmente do significado que esse bem assume na atividade desenvolvida pelo contribuinte que aufera a receita que sofrerá a incidência tributária. A tributação incidente sobre operações com *software* depende menos das características intrínsecas deste (o que ele “é”), mas da sua funcionalidade (“para que”, qual a “finalidade” que preside a sua negociação). Portanto, a definição acerca do caráter mercantil ou não dos negócios jurídicos com *software* dependerá sempre da verificação da situação fática subjacente à tributação, e não somente dos respectivos dispositivos legais que deter-

minam a tributação pelo ICMS, das operações com mercadorias, e pelo ISS, da prestação de serviços informáticos, fato que confirma a máxima de Hermenêutica Jurídica segundo a qual o sentido dos textos normativos (a norma jurídica) é o produto do processo interpretativo, no bojo do qual interpretam-se, inelutavelmente, o texto da lei e o significado que os fatos assumem diante desse texto.⁹

Todavia, ao iniciar o seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence afirma que “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”. O Ministro Sepúlveda esclarece que o que se discute naqueles autos são “operações que têm como objeto um direito de uso, bem incorpóreo insuscetível de ser incluído no conceito de mercadoria e, conseqüentemente, de sofrer a incidência do ICMS”. Em outras palavras, afirmou o Ministro Sepúlveda que i) o ICMS deve incidir sobre a circulação de mercadorias, ii) mercadorias são bens corpóreos, iii) o direito de uso constitui um bem incorpóreo, logo iv) operações que têm por objeto um direito de uso não podem sofrer a incidência do ICMS.

O que ficou afastada naquele julgamento foi, portanto, a possibilidade de as operações onerosas de cessão do direito de uso de programas de computador sofrerem a incidência de ICMS, haja vista o fato de que tal direito consubstancia um bem incorpóreo, insuscetível de configurar mercadoria (necessariamente um bem corpóreo). Embora não se discutissem as características ontológicas do *software*, isto é, se este, em si, configura ou não mercadoria, o Supremo decidiu que este, quando produzido em série e negociado no mercado, configura mercadoria, suscetível de sofrer a incidência do ICMS.

Nesse ponto, os problemas retornam, pois, se o conceito de mercadoria não inclui os bens incorpóreos, como afirmado no precedente citado, como pode-se considerar mercadoria um *software* produzido em série e oferecido ao mercado, todavia, sem qualquer suporte físico, sem corporalidade (como p. ex. o *software* baixado da rede por *download*, ou vendido e instalado no computador do adquirente sem que este fique com qualquer disquete ou CD-ROM do mesmo)?

⁹ Sobre a necessidade de interpretação não apenas dos textos normativos, mas dos fatos a ele subjacentes, ver Alberto Xavier, *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo : Dialética, 2001. p. 34-37.

A questão da forma jurídica (contrato de cessão do direito de uso ou de licenciamento) que cerca a aquisição do *software* parece pouco relevante para efeito de definição da tributação da operação pelo ICMS ou pelo ISS (embora assumam fundamental relevância para efeito de tributação pelo Imposto de Renda – Pessoa Jurídica, pois o rendimento correspondente poderá configurar pagamento do preço de uma mercadoria ou pagamento de direitos autorais, cujas conseqüências fiscais são distintas). Com efeito, por força da Lei 9.609/98 (art. 9.º), a utilização de *software* será sempre objeto de contrato de licença de direitos (de uso, de comercialização ou de transferência de tecnologia), sendo que, na ausência de contrato escrito, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento da cópia servirá para a comprovação da regularidade da utilização do programa. Logo, o contrato de licença sempre acompanha a comercialização, seja do *software* de prateleira, seja do *software* de encomenda.

Parece que o entendimento do Supremo autoriza concluir que o *software* de prateleira deve sofrer a incidência do ICMS apenas quando este assumir corporalidade, isto é, quando for acompanhado de um suporte físico (o que lhe permite assumir a condição de mercadoria), o que gera uma enorme distorção relativamente à imensa gama de operações com *software* (sem corporalidade) através da rede que estariam livre de qualquer tributação.

O legislador paulista, acompanhando o entendimento jurisprudencial, pretende exigir ICMS apenas sobre o *software* que se materializa em um suporte físico. Nesse sentido, o Decreto Paulista 35.674/92 estabelece que, nas operações com *software*, a base de cálculo tributável pelo ICMS deve ser o dobro do valor de mercado do suporte informático que o acompanha, vale dizer, o dobro do valor do disquete ou do CD-ROM, independentemente do valor efetivo da operação pela qual o bem (no caso, o *software*) foi negociado, e que, de fato, representa o indicador de capacidade contributiva cuja circulação a lei deveria captar. Em outras palavras, as operações de venda de *softwares* diferentes, mas com o mesmo suporte físico (um disquete, ou um CD-ROM), terão sempre a mesma base de cálculo, independentemente do valor econômico envolvido na operação, na qual o adquirente não paga pelo disquete ou pelo CD-ROM, mas pelos dados (bits) nele contidos. Vale dizer, a legislação e a jurisprudência parecem ainda raciocinar com o valor dos átomos (do suporte físico), quando as relações econômicas já estão considerando o valor dos bits, que podem se fazer acompanhar de átomos ou não.

Além do problema da existência de *software* de prateleira sem corporalidade, resta ainda inconcluso na Jurisprudência um critério objetivo para distinguir o *software* de prateleira do *software* de encomenda. Existem, por exemplo, inúmeras empresas no mercado que oferecem *softwares* adaptáveis às necessidades do cliente, isto é, programas que são compostos de um núcleo comum e uma parte variável, ao desejo do cliente. Segundo a Jurisprudência, estes seriam *softwares* de prateleira ou de encomenda? Até onde deve ir a adaptação à necessidade do cliente, para configurar-se um programa por encomenda? O que se pode considerar como “necessidade específica do cliente”, para efeito de configuração de um *software* por encomenda?

A tributação das operações com *software* parece bem demonstrar a necessidade de alteração de certos paradigmas em que se funda a tributação, os quais foram construídos para um mundo onde o valor econômico dos bens identificava-se com as características físicas destes bens. Não parece aceitável que uma empresa estabelecida fisicamente em um dado lugar (uma loja de *softwares*, com luminoso, empregados etc.) que negocie disquetes e CD-ROM de programas de computador seja contribuinte do ICMS (ainda que com uma base de cálculo muitas vezes totalmente inexpressiva vis-a-vis o valor da operação), com todos os deveres acessórios de um contribuinte desse imposto estadual, e, por outro lado, uma empresa que oferece *softwares* através da rede, mediante o *download* do mesmo, esteja fora do alcance da tributação pelo ICMS, pelo simples fato de que, nesse caso, o programa não é acompanhado de qualquer suporte físico. Mais do que uma clara demonstração de arcaísmo da legislação tributária, essa situação representa uma verdadeira agressão aos mais elementares princípios de justiça fiscal.

De todo modo, entender que o programa sem suporte físico, dentro de certas circunstâncias (como, p. ex., oferecimento ao mercado, através da rede, de um produto pronto e acabado, como autêntica mercadoria) pode ser alcançado pelo ICMS, exige a ruptura – seja por ato interpretativo (em nome dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e até da livre concorrência), seja por alteração constitucional e/ou legal – da premissa histórica no Direito Tributário brasileiro, de que a mercadoria, cuja circulação pode ser tributada pelo ICMS, somente pode ser um bem corpóreo.

O *software* sem suporte físico configura autêntica mercadoria virtual, e captar a riqueza derivada da sua circulação, de fato, não repre-

senta tarefa fácil, pelos inúmeros problemas operacionais e legais que suscita.

A mercadoria corpórea sai efetivamente de um dado estabelecimento, acompanhada do documento fiscal pertinente. O Fisco tem plenas condições de verificar a saída, o trânsito e a entrega da mercadoria ao seu destinatário. Com a submissão ao ICMS das operações onerosas com mercadoria virtual, o primeiro problema que surge é o de identificar o estabelecimento responsável tributário pelas saídas onerosas que promova. Onde está situado o estabelecimento que negocia programas de computador pela internet? No endereço declarado ao Fisco Federal quando da obtenção da CNPJ? No endereço em que se situa o computador-matriz do qual o consumidor pode fazer o *download*? A localização física do estabelecimento é fundamental para se determinar o caráter interno ou interestadual da operação, cujo tratamento tributário perante o ICMS é diferente. Ademais, como não há transporte físico da mercadoria virtual, o Fisco não pode acompanhar a efetiva saída e entrega da mercadoria ao consumidor, o que dificulta sobremaneira a fiscalização.

A identificação e localização territorial do estabelecimento responsável tributário talvez seja a maior dificuldade que os Fiscos Estaduais tenham para captar as operações com *software* sem suporte físico (admitindo, obviamente, que o ICMS possa captar operações com essa espécie de bens). Um caminho possível talvez seja criar um cadastro especial para essas empresas, onde reste claro o lugar a partir de onde a empresa negocia o seu produto (o que supõe uma definição conceitual prévia quanto ao conceito de estabelecimento, isto é, se o computador a partir do qual são baixados os programas pode ou não ser considerado como estabelecimento para efeitos de ICMS), e a identificação das pessoas responsáveis por aquela empresa.

A Lei Complementar 87/96 define estabelecimento, para efeitos de ICMS, como o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, que, na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação.

Caso se admita que o *software* sem suporte físico pode ser entendido como mercadoria para efeito de ICMS, parece que a definição de estabe-

lecimento prevista na Lei Complementar 87/96 já permite que o computador, no qual se encontra armazenada a mercadoria negociada, possa ser considerado como estabelecimento. Essa regra está em consonância com o Código Tributário Nacional (art. 127, § 1.º), segundo o qual, na impossibilidade de determinação do estabelecimento responsável, considera-se domicílio tributário o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação. De todo modo, os Estados interessados deverão chegar a um consenso quanto à interpretação desses dispositivos de modo a evitar conflitos de competência.

É certo que a tributação da mercadoria virtual suscita problemas, como o surgimento de tudo o que é novo, o que exige a revisão criativa dos conceitos e dos paradigmas existentes, sob pena de criar uma casta de privilegiados que, com o avanço tecnológico, conseguem fugir do seu dever de contribuir para a satisfação das necessidades públicas, fundamento último do tributo.

Se (pelo menos alguns) programas de computador puderem ser considerados como mercadorias, para efeitos de ICMS, a sua aquisição será considerada, no que tange a este tributo, como autêntica operação de importação de mercadoria, submetida ao regime geral de tributação de mercadorias importadas, isto é, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do desembaraço das mercadorias importadas (art. 12, IX, LC 87/96), sendo que o depositário dessas mercadorias fica autorizado pela Lei Complementar a condicionar a entrega das mesmas ao importador à exibição do comprovante do recolhimento do imposto, incidente no ato do despacho aduaneiro.

Vale registrar, contudo, que segundo o Supremo Tribunal Federal a Constituição Federal não autoriza a incidência do ICMS na importação de mercadorias efetuada por pessoas físicas, haja vista o fato de que essas pessoas não assumem a condição de contribuintes de ICMS, pois não possuem “estabelecimento”, condição necessária para a sujeição passiva deste imposto. Tal entendimento restou expresso por ocasião do julgamento do RE 203.075-9-DF, relatado pelo Ministro Maurício Corrêa, e que resultou em acórdão assim ementado:

“Recurso extraordinário. Constitucional. Tributário. Pessoa física. Importação de bem. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo

inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física.

2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria” (DJU 29.10.1999).

Logo, se o importador do programa de computador, com ou sem suporte físico (e que possa ser considerado como mercadoria), for pessoa física, estará fora da zona de incidência de ICMS.

Ocorre que o *software* sem suporte físico (baixado pela rede através de *download*) não se submete ao despacho aduaneiro ou a qualquer procedimento formal de importação. Se os Fiscos pretenderem captar a importação dessas mercadorias, novas regras deverão ser criadas para operacionalizar essa incidência. Uma das possibilidades seria a criação da obrigação de o importador (pessoa jurídica) declarar e recolher, dentro de um prazo razoável, o tributo incidente sobre a importação de *software* sem suporte físico, fixando-se, obviamente, uma penalidade para o importador que descumprir tal obrigação. Todavia, como exigência dos princípios da segurança jurídica, legalidade e tipicidade tributária, a lei deve, previamente, estabelecer regras claras fixando objetivamente as situações em que um programa de computador (especialmente aqueles sem suporte físico) assume a natureza de mercadoria e, em função desse fato, a sua importação deve estar submetida à incidência de ICMS.

Evidentemente que o ICMS somente pode ser exigido nas hipóteses em que o *software* (mesmo aquele com suporte físico) puder ser considerado como mercadoria, segundo os critérios fixados em lei, os quais devem seguir as pautas interpretativas definidas pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, a importação de um *software*, acompanhado de suporte físico, que não configure mercadoria, mas prestação de serviço, representa verdadeira importação de serviço, fora, portanto, do alcance do ICMS, e do ISS, já que esse tributo não alcança a importação de serviços prestados no exterior. Em outras palavras, hoje, a incidência do ICMS sobre os programas de computador (acompanhado de suporte físico) importados do exterior, logo, submetido ao despacho aduaneiro, somente pode ocorrer quando este puder claramente ser caracterizado

como mercadoria, isto é, bem produzido em série e oferecido ao mercado, segundo a interpretação do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, a aquisição de *software* através do sistema de *download*, realizada por usuário localizado no Brasil, desde que não seja pessoa física, e *site* localizado no exterior é passível de tributação como autêntica mercadoria, desde que atendidos certos requisitos necessários a tal caracterização; todavia as atuais regras tributárias não permitem às autoridades fiscais a identificação e a fiscalização dos responsáveis pela prática dos respectivos fatos geradores.

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

O sigilo de correspondência constitui uma conquista histórica da humanidade, uma das mais louváveis dádivas que o liberalismo nos legou. Entre nós, tal direito fundamental é assegurado desde a Constituição Federal de 1891 (art. 72, § 18). O grande Ruy Barbosa era contundente ao comentar a necessidade desse direito fundamental: “Violar a correspondência alheia! É uma baixeza, uma improbidade, uma vilania. A nossa Constituição lhe declara inviolável o sigilo. O nosso Código Penal, num capítulo distinto, em sete artigos sucessivos, fulmina esse crime, priva dos cargos públicos os delinquentes contra esse direito, comina-lhes a pena de prisão celular, e nem sequer aos tribunais permite admitir em juízo as comunicações particulares assim obtidas”.¹⁰

A proteção do sigilo de correspondência e das comunicações é uma emanção da proteção à própria intimidade humana, de modo que violar a correspondência e a comunicação equivale a violar a intimidade humana. A razão desse direito fundamental está em assegurar ao indivíduo uma parcela de liberdade sem interferência do poder estatal. Nesse sentido, esse é um direito fundamental negativo, no sentido de um direito a não ingerência estatal.

O direito ao sigilo de comunicações, como de resto uma grande parte dos demais direitos fundamentais, submete-se à reserva de jurisdição, no

⁽¹⁰⁾ BARBOSA, Ruy. *Comentários à Constituição Federal brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1934. vol. 5, p. 483.

sentido de que pode ser relativizado desde que a autoridade judicial, em decisão fundamentada, reconheça a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida restritiva desse direito.

Ocorre que mesmo essa “relativização” é circunscrita pela Constituição Federal de 1988 apenas ao sigilo das comunicações telefônicas, a teor do que prescreve o artigo 5.º, XII, do Texto Magno. Vale dizer, no atual ordenamento constitucional, o sigilo da correspondência, das comunicações telegráficas e de dados assume caráter absoluto, não se submetendo sequer à relativização judicial.

O provedor de internet é uma espécie de “carteiro da modernidade tecnológica”. O provedor é um terceiro que viabiliza a comunicação dentro da rede (internet), encarregado, dentre outras funções, de receber e entregar as correspondências entre os usuários da rede. Nesse sentido, o provedor de internet, tal como as empresas de correio e de comunicações, devem guardar sigilo das correspondências e dos dados que por eles transitam.

Ora, uma vez protegidos pelo direito fundamental do sigilo de comunicações, as correspondências e os dados dos usuários da rede que estiverem sob a custódia do provedor de acesso não podem ser violados pela autoridade tributária. Vale dizer, é vedado à autoridade tributária violar a regra do sigilo de comunicações utilizando-se, para tanto, do provedor de internet, seja ele de acesso ou de hospedagem.

O relacionamento humano através da rede envolve substancialmente a comunicação de dados e de correspondências, cujo sigilo é protegido em caráter absoluto pela atual ordem constitucional. Qualquer tentativa do poder tributário de relativizar esse direito fundamental, seja diretamente, seja através de solicitação aos provedores de internet, ofende o Texto Constitucional.

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

O que a Constituição Federal assegura no artigo 150, VI, d, não é apenas a imunidade do jornal impresso em papel, mas da liberdade de comunicação jornalística, autêntica garantia do mundo contemporâneo.

A internet é apenas mais um meio através do qual ocorre o exercício daquela liberdade individual, necessária ao pleno desenvolvimento da

sociedade democrática. A liberdade de comunicação jornalística, exercida por qualquer meio, deve estar imune à tributação.

Como afirmou Pontes de Miranda, “é o fim a que se destina o papel que o imuniza”.¹¹ O fim de tal imunidade tributária é a proteção da liberdade de manifestação do pensamento e da comunicação jornalística, de modo a impedir que o poder tributário seja utilizado pelo Estado como um instrumento de limitação indevida de tais liberdades.

Por objetivar a proteção da liberdade de comunicação jornalística, a imunidade tributária em tela tem sofrido historicamente uma interpretação extensiva por parte do Supremo Tribunal Federal, de modo que a literalidade do texto normativo não comprometa a finalidade protetiva inerente à regra jurídica dele (texto) emanada.

Como afirma Ives Gandra da Silva Martins, “a letra *d* (do art. 150, VI, da CF) cuida de imunidade que objetiva proteger a liberdade de imprensa, tendo o STF dado efeito extensivo ao dispositivo ao admitir a imunidade da propaganda veiculada por jornais, pois sem ela os jornais não vivem, assim como dos insumos dos jornais e das listas telefônicas, à luz do dispositivo. Em dois desses casos, patrocinei a questão (listas telefônicas e insumos), tangendo principalmente a corda da interpretação extensiva”.¹²

A interpretação jurídica deve começar e terminar no texto normativo. Todavia, constitui inelutável tarefa do intérprete, durante o círculo hermenêutico (ou espiral hermenêutica), considerar a finalidade regulatória da norma, isto é, captar e revelar qual o *telos*, a finalidade que inspira a existência da mesma. Os textos normativos não são um amontoado de literalidades sem sentido, desordenado; pelo contrário, têm uma razão inspiradora. Captar essa razão é precisamente a maior e mais nobre tarefa do intérprete do direito.

A interpretação das imunidades tributárias deve considerar, *prima facie*, o fato de que estão vinculadas diretamente à proteção dos direitos fundamentais perante a autoridade estatal, de modo que constituem verdadeiro momento de afirmação das liberdades individuais contra o Esta-

(11) PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição Federal de 1946*. Rio de Janeiro : Imprensa Nacional, 1947. vol. 1, p. 510.

(12) MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Questões atuais de Direito Tributário*. Belo Horizonte : Del Rey, 1999. p. 236.

do. A esse respeito são lapidares as lições de Ricardo Lobo Torres: “A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações da soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”.¹³

As verdadeiras imunidades tributárias, portanto, não são favores estatais, mas exigências da moderna proteção dos direitos humanos, razão de ser da própria ordem constitucional, à qual estão medularmente vinculadas. Tal circunstância por si só é suficiente para concluir que, no caso em tela, a imunidade deve ser interpretada extensivamente, além da literalidade do texto, ou melhor, buscando a substância dessa literalidade, até porque, como ensinou o saudoso Geraldo Ataliba, interpretação literal sequer interpretação é.¹⁴

Assim sendo, concluo que a comunicação jornalística veiculada através da internet (sendo esta apenas um novo meio para a manifestação da liberdade de informação jornalística) está protegida pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal.

(13) TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro : Renovar, 1999. vol. III, p. 51.

(14) Ensinou Geraldo Ataliba (*Instituições de Direito Público e República*, São Paulo, 1984. p. 142), “a chamada *interpretação literal* não é interpretação. É pressuposto da interpretação, pois é lendo que o intérprete se aproxima do texto, para – desenvolvendo acurada atividade científica – desvendar o conteúdo, sentido e alcance das normas contidas nos textos”.