

CIBERTRIBUTOS :
ASPECTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO
NO ESPAÇO CIBERNÉTICO

LUIS CARLOS CANCELLIER DE OLIVO

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES 02
2. IMPORTÂNCIA DA INTERNET 02
3. ECONOMIA DIGITAL 02
4. O IVA NO MERCADO EUROPEU 02
5. FAZENDA NACIONAL NA INTERNET 02
6. IPVA ON LINE 02
7. IMPOSTO DE RENDA 02
8. COMÉRCIO E GRATUIDADE 02
9. TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO 02
10. IMUNIDADE PARA O COMÉRCIO ELETRÔNICO 02
11. ICMS PARA O PROVEDOR 02
12. PROVEDOR É SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO 02
13. PROVEDOR REALIZA SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO ? 02

14. IMPOSTO SOBRE O "SOFTWARE DE PRATELEIRA" 02

15. LIVRO ELETRÔNICO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA 02

16. IMUNIDADE DO ENSINO À DISTÂNCIA 02

17. CONSIDERAÇÕES FINAIS 02

18. ANEXO 02

19. BIBLIOGRAFIA 02

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

É preciso, antes de mais nada, alertar que esta é uma área nova para a qual os estudiosos do direito ainda buscam consolidar uma teoria a partir de uma experiência prática incipiente. E tratar, dentro deste campo específico que é o mundo virtual, de um tema ainda mais específico - a tributação - exige necessariamente que se estabeleça a comparação com as práticas administrativas e o direito praticado no chamado "mundo real". Portanto, ao estudarmos esta nova categoria - os cibertributos - devemos considerar que o seu ponto de partida está na legislação já codificada, que para não ficar superada, precisa ser atualizada e interpretada diante dos novos fatos proporcionados pela realidade digital.

Entendemos correta a análise de NORBERTO BOBBIO segundo a qual os direitos

humanos são direitos históricos representativos de determinadas circunstâncias sócio-econômico-políticas e culturais.

Assim, em relação à divisão dos direitos em geração, nos moldes de BOBBIO,

temos a) Direitos de Primeira Geração : direitos individuais, que deram

base para a formação do Estado Moderno; são os direitos da liberdade; b)

Direitos de Segunda Geração : direitos sociais, que incluem os sujeitos num

contexto social, pressupondo a intervenção do Estado na realização da

justiça social; são os direitos da igualdade; c) Direitos de Terceira

geração : direitos transindividuais, coletivos, que envolvem os

consumidores e o meio ambiente; são os direitos da solidariedade;

Haveria ainda, segundo OLIVEIRA JUNIOR , mais duas gerações de direitos,

assim definidos: d) Direitos de Quarta Geração : direitos de manipulação

genética, da biotecnologia, da bioengenharia, que envolvem o debate sobre a

bioética; e) Direitos de Quinta geração : direitos da realidade virtual, da

informática e da internet.

É neste quadro, de direitos de Quinta Geração, que se situa o debate sobre os cibertributos.

2. IMPORTÂNCIA DA INTERNET

Embora reconheça que a internet seja uma invenção importante, ROBERT SAMUELSON coloca em dúvida as afirmações de STEVE CASE, da America Online, que já chama o novo século de "século da Internet. SAMUELSON critica o que chama de "amnésia histórica" que caracteriza "nossa egocêntrica época", que atribui à internet um "significado transcendental". O surgimento da prensa de tipos móveis, no séc. XV e mais recentemente o automóvel, a eletricidade ou os antibióticos, segundo ele, foram invenções que efetivamente mudaram as crenças e a vida dos povos. A internet, por sua vez, "é ainda muito nova para que se possa prever sua importância definitiva".

SAMUELSON sublinha que ela precisa ser mais do que uma plataforma de correio eletrônico e marketing, para atingir viabilidade econômica, pois embora explosiva, "ela é agora em grande parte uma caridade capitalista".

Para justificar tal afirmação, ele cita alguns indicadores da economia norte-americana. "Quase tudo nela está sendo vendido barato ou com prejuízo. O comércio eletrônico no varejo é insignificante [...] em 1999 somava menos de 0,5% dos gastos dos consumidores nos EUA. O mesmo se pode dizer em relação à publicidade na internet, que em 1999 somavam US\$ 1,8

bilhão de um total de US\$ 215 bilhões de publicidade faturada nos EUA".

As grandes fortunas da internet originam-se principalmente da especulação com ações ou da construção da infra-estrutura. Em 99, esses gastos foram de US\$ 366 bilhões. "Cedo ou tarde, o investimento precisa ter um retorno, ou cessará. Mesmo que a internet floresça, ficará menor do que as grandes coisas de antigamente", prevê SAMUELSON.

3. ECONOMIA DIGITAL

Em sentido contrário, há quem considere que entre tantos avanços tecnológicos registrados ao longo do século 20, nenhum tem tido maior impacto do que os que integram a chamada tecnologia da informação.

No caso brasileiro, o ETHEVALDO SIQUEIRA com o exemplos: o País dobrou sua rede telefônica nos últimos cinco anos, passando de pouco mais de 13 milhões para 27 milhões de linhas fixas. Já o número de usuários do celular multiplicou-se por 25 (de 600 mil em janeiro de 1995 para 15 milhões hoje). Por sua vez o número de internautas passou de 200 mil em 1995 para os quase 8 milhões da WEB hoje.

Segundo dados de julho de 1999 da União Internacional de Telecomunicações (UIT), a telefonia móvel celular tem mantido, nos últimos dez anos, a taxa de crescimento anual média de 52%. No Brasil, 110%. Isto indica que no ano de 2003 estarão em operação cerca de um bilhão de celulares, 40 milhões dos quais no Brasil.

SIQUEIRA lembra que na WEB, o número de servidores (hosts) da internet, no mundo, tem crescido à taxa explosiva de 81% ao ano, no mesmo período,

segundo a mesma entidade.

Uma outra pesquisa feita no final do ano passado calculou em 1 bilhão o número de sites individuais na internet. Mais de 86% dos sites são em inglês, e 2% em francês. A página com mais links na Internet é a do portal Yahoo, com mais de 750 mil outras páginas conectadas ao site. A pesquisa foi feita pela Inktomi, uma companhia de programas de busca de endereços na internet, e pelo Instituto de Pesquisas NEC.

Estas são as bases de uma nova economia digital. Os dados globais relativos ao comércio eletrônico mostram o impacto dessa economia virtual: o número de e-mails expedidas via WEB alcança a marca de 5 bilhões por dia, contra 4 bilhões de chamadas telefônicas convencionais.

Nos dez maiores Websites de comércio eletrônico do mundo, informa SIQUEIRA "estão empresas que apontam para um novo paradigma". Entre elas, destacam-se a Cisco, a Microsoft, a Amazon.com e a Dell Computer, que é a maior fabricante mundial de microcomputadores. Ela não possui qualquer loja revendedora e comercializa tudo através da WEB ou pelo telefone.

NICHOLAS NEGROPONTE, fundador e diretor do Media Lab do Massachusetts Institute of Technology (MIT), previu que até o final do ano 2000 a rede terá 1 bilhão de usuários. Segundo ele, a Net foi subestimada no seu início tanto por pessoas quanto por empresas e governos, que agora demonstram dificuldade em acompanhar sua evolução.

Entretanto, dados levantados pela Principal.com. apontavam para a existência de 220 milhões de usuários em todo o Planeta.

4. O IVA NO MERCADO EUROPEU

A Comissão de especialistas designada pela União Européia para tratar da questão do comércio eletrônico e fiscalidade indicou, em 1997 que para o seu desenvolvimento seria crucial que os sistemas fiscais proporcionassem :

a) segurança jurídica, de modo a que as obrigações fiscais fossem claras, transparentes e previsíveis) e; b) neutralidade fiscal, para que estas novas actividades não estejam sujeitas a encargos maiores do que o comércio mais tradicional.

Entendeu a Comissão que o IVA (Imposto de Valor Agregado) poderia ser aplicado ao comércio eletrônico tal como para as outras transações comerciais tradicionais. Por outro lado, na declaração de Bona, assinada por 29 países em julho de 1997, os ministros apoiaram o princípio da aplicação de impostos não discriminatórios utilizados nas redes globais de informação e declararam que as questões fiscais no domínio do comércio electrónico exigem uma cooperação internacional e, se necessário, uma coordenação com vista a evitar as distorções da concorrência.

Em dezembro do mesmo ano, uma declaração conjunta UE-EUA sobre o comércio eletrônico indicou que os impostos sobre o comércio digital deveriam ser claros, coerentes, neutros e não discriminatórios.

As declarações do Tesouro americano, no início de 1997, sobre a sua política em matéria de comércio eletrônico lançaram as bases do amplo debate que decorre atualmente sobre este novo fenômeno. Desde então, o debate foi alargado, passando a incluir muitos parceiros comerciais

Europeus em instâncias internacionais tais como a OCDE e a OMC.

A Comissão contribuiu ativamente para todas estas iniciativas, em especial na área fundamental da fiscalidade. Tal inclui, nomeadamente, uma vasta gama de consultas com os representantes dos meios empresariais sobre as questões fiscais tanto por iniciativa da Comissão como conjuntamente com a OCDE.

Neste sentido, a fiscalidade foi um dos quatro temas principais debatidos na Conferência ministerial da OCDE subordinada ao tema "Um mundo sem fronteiras: concretizar o potencial do comércio eletrónico", realizado em Otava, em 1998.

As recomendações da Comissão Europeia foram, por fim, apresentadas na Conferência ministerial da Organização Mundial do Comércio em 1999. O objetivo da Comissão foi o de garantir que este novo tipo de comércio possa desenvolver-se num ambiente fiscal com um mínimo de encargos, entendendo que caso seja necessário proceder a alterações legislativas, estas não deverão beneficiar ou prejudicar o comércio electrónico relativamente a outras formas de comércio.

Quanto ao IVA, entendeu a Comissão que é aplicável à globalidade as entregas de mercadorias e prestação de serviços para consumo na UE, independentemente dos meios de comunicação ou sistema de comercialização utilizado na transacção. Por conseguinte, o sistema comunitário do IVA deverá proporcionar a devida segurança jurídica, simplicidade e neutralidade necessárias ao desenvolvimento pleno do comércio electrónico.

Os três fatores básicos que nortearão a regulamentação jurídica do comércio eletrônico nos países europeus são a segurança, a simplicidade e neutralidade, consideradas essenciais para garantir condições concorrenciais equitativas para todos os operadores num mercado global em desenvolvimento e evitar as distorções de mercado.

Como salienta DIAS PEREIRA, é fundamental que na questão do comércio eletrônico, se crie "um ambiente jurídico favorável à confiança jurídica", levando em conta principalmente os interesses dos consumidores.

No processo de crescimento e expansão do comércio eletrônico é fundamental que a fiscalidade seja aplicada por forma a garantir que o comércio electrónico possa evoluir e atingir o seu pleno potencial em benefício da economia comunitária e promover níveis mais elevados de emprego.

A Internet, ressalta o documento da Comissão, está a evoluir rapidamente de um simples instrumento de comunicação para se tornar uma plataforma comercial a nível mundial. A comunidade empresarial já tomou consciência do seu potencial como meio de comercialização e de vendas. Atualmente, a sua utilização comercial centra-se sobretudo no domínio da publicidade e encomenda de produtos, encontrando-se em desenvolvimento outras utilizações inovadoras, quer no domínio do comércio electrónico "indirecto" (encomenda electrónica de bens materiais) quer do comércio electrónico "directo" (encomenda por via electrónica e entrega de produtos e serviços em linha através da rede). Ainda que o mercado se mantenha a uma dimensão reduzida, em termos absolutos, a rede está a expandir-se rapidamente e a tornar-se

cada vez mais sofisticada. Com velocidades de transmissão cada vez maiores e o desenvolvimento de meios seguros de pagamento, prevê-se uma rápida expansão do mercado nos próximos anos.

No âmbito da União Europeia a entrega de mercadorias e prestação de serviços estão sujeitas a imposto ao abrigo das actuais disposições do IVA.

Tal é igualmente o caso das importações de mercadorias pelas empresas e particulares, assim como a aquisição por empresas da maioria dos serviços fora da UE. Uma vez que até à data a aquisição directa de serviços por particulares na UE era pouco frequente, não é em geral sujeita a IVA.

Prevê-se que este último tipo de transação, que será aquele que eventualmente colocará os problemas mais complicados às administrações fiscais, aumente consideravelmente à medida que as entregas em linha se tornem mais rápidas e mais seguras.

Entre as principais orientações da Comissão destacam-se :

1. No domínio da fiscalidade indirecta todos os esforços se devem centrar para adaptar os impostos existentes e em especial o IVA, a fim de fazer face à evolução do comércio eletrónico. Por conseguinte, não estão previstos quaisquer impostos novos ou suplementares.
2. Uma transação através da qual um produto é colocado à disposição do destinatário sob forma digital através de uma rede eletrónica, deve ser considerada, para efeitos do IVA, uma prestação de serviços .
3. O sistema comunitário do IVA deve garantir que os serviços introduzidos no consumo na União Europeia independentemente de serem ou não prestados

por via electrónica, sejam tributados no território da UE, qualquer que seja a sua origem; e que tais serviços prestados por operadores comunitários e consumidos fora da União Europeia não sejam sujeitos a IVA no território da UE, podendo o correspondente IVA a montante ser passível de dedução.

4. O cumprimento das obrigações por parte de todos os operadores no domínio do comércio eletrônico deve ser o mais fácil e simples possível.

5. O sistema fiscal e os seus instrumentos de controle devem garantir que a tributação seja efectivamente aplicada à prestação de serviços por via electrónica na União Europeia, tanto às empresas como aos particulares.

6. Sob reserva da adoção de condições uniformes a nível comunitário, as administrações fiscais devem proporcionar aos operadores que participam no comércio eletrônico os meios necessários ao cumprimento das suas obrigações fiscais em matéria de IVA através de declarações e de uma contabilidade por via eletrônica.

5. FAZENDA NACIONAL NA INTERNET

No contexto deste quadro de informatização da sociedade, cabe destacar a atuação, no Brasil, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que frequentemente é citada como exemplo de órgão público que bem utiliza os recursos da internet no sentido de aproximar o contribuinte da administração tributária.

Segundo ADELMÁRIO ARAÚJO CASTRO, em bem elaborado estudo, o primeiro serviço oferecido pela PGFN na internet foi a emissão de certidão negativa

quanto à dívida ativa da União (Portaria PGFN nº 414, de 15 de julho de 1998 - DOU de 17 de julho seguinte). A iniciativa foi um sucesso, visto que o site do órgão contabiliza uma média diária de mais de 1.200 certidões negativas emitidas.

A PGFN lançou pela rede o serviço de emissão de Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF para pagamento de dívida inscrita. A partir do número de registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, ou do número de registro CPF, e do número da inscrição em Dívida Ativa da União é possível obter um DARF preenchido a ser utilizado para pagamento do débito. O documento é apresentado na tela do computador, podendo ser impresso. É possível obter o DARF na internet para pagamento integral da dívida ou para quitação de uma prestação mensal, se a dívida estiver devidamente parcelada.

6. IPVA ON LINE

Em termos estaduais, merece registro a atuação da Secretaria Estadual da Fazenda do Estado de São Paul, que deu o primeiro passo no sentido de utilizar a internet para a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) referente ao ano de 2000. Por enquanto a iniciativa está limitada à concessão de segunda via para o contribuinte que não recebeu a guia em sua residência ou a perdeu. Neste caso, ao invés de buscar na Caixa Econômica Federal ou em um despachante, basta ao contribuinte entrar no site da Secretaria - www.fazenda.sp.gov.br - e clicar em "emissão de guias". No site da Secretaria da Fazenda há

respostas às dúvidas mais freqüentes. Um telefone, o Disque IPVA, fornece informações digitalizadas.

7. IMPOSTO DE RENDA

No ano de 1999 cerca de 11 milhões de contribuintes fizeram suas declarações de Imposto de Renda, sendo que destes 60% utilizaram a internet. Dois anos antes, entretanto, quando a Receita inaugurou este serviço, parte da comunidade jurídica mostrou-se cética em relação à sua legalidade. Mesmo assim cerca de 500 mil pessoas optaram pela rede.

"A declaração de imposto de renda feita através da internet e o comprovante fornecidos pela Receita federal através da rede não tem eficácia jurídica e o contribuinte deve exigir um comprovante jurídico válido", afirmou o professor IVAN CÉSAR RIBEIRO, presidente da Jurídica/Infojur - Feira de Produtos, Serviços e Informática Jurídica, ao participar de um congresso realizado na faculdade de Direito da USP sobre uso e validade dos documentos eletrônicos.

Naquela ocasião opinava RIBEIRO que o sistema utilizado pela Receita apenas garantia o sigilo da transmissão, não fazendo uso em nenhum instante da assinatura digital. Para ele o comprovante eletrônico necessitaria obrigatoriamente de uma assinatura eletrônica válida e reconhecida. Entendia-se que a iniciativa da Receita vinha se juntar a uma série de medidas pretensamente simplificadoras mas que, posteriormente, não teriam respaldo legal, alertando que se o contribuinte ainda teria alguma chance de sucesso enquanto a discussão se restringisse às esferas administrativas

da Receita, o mesmo não aconteceria se ele tivesse algum problema na justiça comum.

Como se vê atualmente, este tipo de preocupação já não mais existe e a utilização da internet para efeitos de declaração de imposto de renda e acompanhamento da liberação dos lotes de restituição está incorporada ao cotidiano dos contribuintes brasileiros .

Conforme informações prestadas pela Receita Federal, a entrega de declarações pela internet através do "Receitanet" é segura. Há todo um esquema preparado para evitar falhas de segurança. O contribuinte poderá certificar-se da entrega da declaração através do Recibo de Entrega. A declaração só poderá ser considerada entregue se o contribuinte obtiver um Recibo de Entrega de Declaração. O programa "Receitanet" o informa se tal Recibo foi obtido ou não. A qualquer momento o contribuinte que obteve o Recibo de Entrega de Declaração pode imprimi-lo através do programa gerador da declaração.

Para confirmar a entrega da declaração via Internet basta imprimir o recibo que é gravado no disquete, utilizando a opção "Imprimir Recibo" do programa gerador da declaração. O recibo com a mensagem de que a declaração foi recebida via internet pelo agente receptor SERPRO é suficiente para a confirmação da entrega de sua declaração junto à Secretaria da Receita Federal

8. COMÉRCIO E GRATUIDADE

Se a declaração do Imposto de Renda já não é mais novidade, o mesmo não se pode dizer da possibilidade do fornecimento do acesso gratuito à rede.

Empresas como a BOL e o ZIPMAIL fornecem correio eletrônico gratuito, enquanto que outras, como a IG oferecem o próprio acesso. O que antes estava limitado ao serviço público, a partir do início do ano 2000 atingiu ao grande público indistintamente.

A Associação Brasileira dos Provedores de Acesso, Serviços e Informações da Rede Internet (ABRANET) recorreu ao CADE (Conselho de Defesa Econômica, órgão do Ministério da Fazenda) contra a decisão de alguns bancos brasileiros de oferecer acesso gratuito à internet para os seus clientes. A ABRANET alegou também que a operadora Telefônica estaria atuando como provedor de acesso aos bancos, infringindo o princípio geral de isonomia e universalização de acesso.

A Telefônica, por sua vez defendeu-se refutando que sua atuação assemelhava-se ao de provedor, alegando que apenas comercializou a sua rede IP (Internet Protocol) para os bancos.

A ABRANET argumentou que essa não é uma batalha por reserva de mercado, mas por sobrevivência. A taxa de acesso responde atualmente por 70% da receita dos provedores. Com a proliferação da gratuidade, a ABRANET prevê que em um ano e meio restariam apenas 10 dos 280 provedores brasileiros.

Na Europa e nos Estados Unidos, entretanto, lojas de varejo, provedores, operadoras telefônicas e empresas de informática se associam como o mesmo objetivo. A America Online oferece acesso gratuito para os clientes da maior rede varejista do mundo, a Wal-Mart Stores. A Yahoo associou-se à concorrente da Wal-Mart, a Kmart Corp. e vai oferecer acesso gratuito, em

conjunto com a Circuit City Group, rede de eletroeletrônicos de consumo. Na Inglaterra, o serviço gratuito mais popular é o Freeserve, que tem 31% do mercado com mais de 1 milhão de usuários, e é controlado pela rede de lojas Dixon's. O site de busca Altavista se associou com uma empresa de tecnologia de São Francisco, a 1stup.com, e passou a oferecer contas de acesso aos usuários. A Dell Computer, empresa de informática, vai oferecer acesso gratuito na França, denominado DellNet, assim como já faz na Inglaterra e na Alemanha. Os clientes pagam apenas o custo das chamadas locais.

9. TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

A possibilidade de fornecimento de acesso gratuito à internet está relacionada com a expectativa do crescimento do comércio eletrônico, que já se verifica desde os primeiros meses do ano 2000, motivada principalmente pela gigantesca fusão AOL-TIME WARNER . A questão que está na ordem do dia é saber "como vai ser exercido o poder de tributar as novas formas de criação e circulação de riquezas em que se constitui o e-commerce".

Pertinente é a indagação de LUNA FILHO : 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 ? Na expressão de NEGROPONTE, saímos da realidade do átomo, concreta, física, para a realidade digital, virtual, dos bits.

Como tributar transações correntes na internet, adequando as operações

virtuais e o poder de tributar às condições atuais de nossa economia e dos estatutos jurídicos vigentes. Este é o ponto que está a merecer a atenção dos tributaristas, e para o qual ainda estão em fase embrionária.

O que se tem na internet - diz o advogado LUNA FILHO, é a conversão de uma economia baseada em trocas de mercadorias e serviços palpáveis, tangíveis, para outra economia em que se dá a conversão desses bens, serviços e valores para sua expressão virtual, eletrônica, projetando-se do reino da matéria, para o reino dos inputs e bits eletrônicos.

"Tributar, então, o que está acontecendo na rede, segundo a visão do legislador da era pré-Internet, é uma im-pre-visão. Nosso sistema tributário não foi concebido para uma economia que não fosse centrada na produção e propriedade de bens materiais", adverte.

Quanto à modalidade de leilão on line entre as pessoas físicas, o site LOKAU explica não há incidência de qualquer tributo, mas os leilões em que a parte vendedora é uma empresa, os impostos tributáveis já estão inclusos no preço.

10. IMUNIDADE PARA O COMÉRCIO ELETRÔNICO

Lembra LUNA FILHO que enquanto a internet não adquiriu características de local de realização de trocas econômicas, de canal de circulação e de alocação de riquezas, o Estado pouco se preocupava. Entretanto, "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".

Não existe, diz ele, 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 imponível, 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, 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, imponível 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.

O autor lembra que também em 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, é taxativa, e não há ali referência alguma a tributabilidade àquelas atividades e transações assimiladas ao conceito de comércio eletrônico.

Ele destaca que sequer seria possível fazer incidir sobre atividades e transações de comércio eletrônico o ICMS, por não haver previsão legal

dessa incidência, exceto quanto aos fatos geradores que, para existir prescindissem da Internet ou do tráfego de dados aí.

Neste sentido entende LUNA FILHO 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.

11. ICMS PARA O PROVEDOR

No âmbito do espaço cibernético, o provedor desempenha um papel fundamenta, pois é ele que faz a ponte entre o usuário e a grande rede. Em termos de cibertributos, um primeiro aspecto a ser considerado é quanto ao perfil tributário do provedor de internet. Segundo JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO , "a palavra provedor tem dupla significação no campo da internet: de um lado significa aquele que alimenta a rede com informações e de outro significa aquele que viabiliza a conexão de alguém à rede". Ambos - o provedor de acesso e o provedor de informação - atuam como um elemento de ligação entre a grande rede e o usuário.

O problema a ser resolvido e que envolve doutrinadores, empresários e o Fisco deve ser colocado nos seguintes termos: é possível tributar, através do ICMS, tal atividade, pela via conceitual do serviço de comunicação?

A Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, segundo FAUSTO BOTELHO, entende que sim, visto que o ICMS incide sobre todas as prestações de serviço de comunicação, por qualquer meio. Assim sendo, os provedores de internet

devem recolher ICMS sobre os serviços de comunicação prestado.

O Estado do Paraná entendeu também cabível a tributação, entendendo que o provedor de informações atua em dois momentos distintos, a saber: a) de planejamento - que configuraria prestação de serviços não tributável pelo caminho do ICMS; b) de comunicação do material, ou seja, a alimentação da rede com dados de índole comercial - campo tributável através de ICMS.

SOBRINHO, entretanto, discorda desta segunda possibilidade, que caracteriza introdução dos dados na rede como sendo equivalente à comunicação a fim de se ter o fato gerador do serviço de comunicação. Diz ele:

"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", explica o tributarista, para frisar que 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. Tais comportamentos escapam à subsunção do serviço de comunicação, pelo que se localizam no terreno da não incidência".

Quanto ao aspecto do provedor de acesso, ressalte-se que ele tem por missão viabilizar o acesso à rede internet do usuário, através de linha telefônica ou de outro meio adequado, sendo que no caso da linha telefônica, o serviço de telefonia já é tributado através de ICMS. Acessar alguém à internet, opina SOBRINHO, 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 da internet mas não é a realidade virtual proporcionada por ela. Incabível, portanto, sua tributação com suporte no conceito de serviço de comunicação", lembra ao final.

12. PROVEDOR É SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO

O CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) entendeu que o serviço de acesso à internet caracteriza-se como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e não do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o qual vem sendo recolhido até o momento.

A alíquota do ICMS para serviços de telecomunicações é de 25%, enquanto a alíquota do ISS varia de 0 a 5%, conforme a legislação do município em que o serviço é prestado.

Segundo parecer do consultor jurídico da ABRANET, ALLAYMER BONESSO , esta pretensão é ilegal, pois o ICMS incide apenas sobre o serviço de comunicação, prestados pelas companhias telefônicas que já é tributado na conta telefônica. Não se aplica aos Provedores de Acesso, de Serviços ou de Comunicações, o ICMS, uma vez que as mesmas prestam, nos termos da Lei 9.295 de 19 de Julho de 1996, um Serviço de Valor Adicionado , não se caracterizando como exploração de serviços de telecomunicações, que são

tributados pelo mencionado ICMS.

Para justificar esta posição, a própria ABRANET faz uma detalhada descrição de como funciona e quais são as atividades desenvolvidas por um provedor de internet, destacando que para ter acesso à internet é preciso que se disponha de um computador, um modem e uma linha telefônica, esta contratada da Concessionária Local de Serviços Públicos de Telecomunicações. O cliente, então, disca para um número de telefone do Provedor de Serviços Internet, através de um programa instalado em seu computador, tal como fosse passar um fax usando esse equipamento e o software apropriado.

A conexão telefônica estabelecida entre o usuário e o Provedor de Serviços internet é serviço público de telecomunicações, prestado não pelo Provedor, mas sim pela empresa local do Sistema Telebrás. Esta empresa, inclusive, irá faturar o usuário direta e independentemente da cobrança que é feita pelo Provedor de Acesso, na conta telefônica mensal, de acordo com a quantidade de pulsos utilizados, tal como se tratasse de uma ligação telefônica comum, de tal sorte que a esta empresa compete o recolhimento do ICMS.

O usuário e o Provedor de Serviços internet apenas participam da comunicação, não tendo o Provedor, até o momento, prestado qualquer espécie de serviços de telecomunicações ao seu cliente. Em síntese, o Provedor de Serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando

apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações.

A partir de então, o Provedor de Serviços internet faz o "roteamento" da ligação telefônica por canais dedicados contratados da Embratel, que, por sua vez, conecta-se a uma empresa estrangeira, através de seus canais internacionais, possibilitando o acesso do Provedor e de seus clientes à Internet. Sobre o preço de utilização desses canais, cobrados pela Embratel dos Provedores de Serviços internet, incide o ICMS à alíquota de 25%.

Além do roteamento das ligações, o Provedor de Serviços internet gerencia as conexões e coloca a disposição do usuário uma plataforma de hardwares e softwares que permitem uma série de controles e facilidades, relacionados à apresentação ("homepage" do Provedor), acesso, movimentação, armazenamento e recuperação das informações. Dentre esses serviços encontram-se a verificação da senha do usuário, contabilização do tempo de conexão, fornecimento de caixa postal para o recebimento de mensagens, através da locação de espaço em disco em um Servidor, entre outros.

Quanto à legislação que justificaria a pretensão dos Provedores, encontra-se em primeiro lugar a própria Constituição Federal, que no seu artigo 155, inciso II, estabeleceu que é da competência dos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A Lei Complementar 87/96, em seu Artigo 1º repete esse dispositivo e, em seu Artigo 2º inciso III, esclarece que o imposto incide sobre prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio,

inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Sobre este inciso III, do artigo 2º, ALLAYMER BONESSO traz à colação a lição de ROQUE CARRAZZA, para quem: "A regra matriz deste ICMS é, pois, prestar serviços de comunicações. Não é simplesmente realizar a comunicação[....]Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições para que a comunicação ocorra."

Por sua vez, o Decreto nº 177/91 definiu, em seu artigo 3º, inciso II, a exploração de serviços de telecomunicações como a execução de atividades necessárias e suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações entre estações, independentemente da execução ou não das atividades de emissão ou recepção dos sinais transmitidos.

As atividades dos Provedores de Serviços Internet, segundo a ABRANET não são necessárias e muito menos suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações. Isto porque, tecnicamente, os usuários podem prescindir dos Provedores Nacionais de Serviços Internet, conectando os seus computadores diretamente a uma empresa estrangeira e arcando com os elevados custos de uma ligação internacional ou, então, valendo-se do uso dos serviços de call back ou de números 0800 (discagem gratuita) para acessarem as redes de

telecomunicações (backbones) de empresas estrangeiras.

As atividades dos Provedores de Acesso também não são suficientes uma vez que, sem a prestação dos serviços de telecomunicações pelas Concessionárias, parte deles contratados diretamente pelos clientes, os Provedores de Serviços Internet não conseguem possibilitar e realizar qualquer comunicação.

Na verdade, lembra a entidade paulista, as atividades exercidas pelos prestadores de Serviços Internet qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente. Não se confundem com o serviços de telecomunicações, ao revés, tratam-se de espécie do gênero serviços de informática.

O Inciso XXXIV, do artigo 3o do Decreto 177/91 conceitua Serviços de Valor Adicionado como o serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios e/ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação da informação.

Neste sentido, também a Norma n° 4/95, instituída pela Portaria n° 148/95 do Ministério das Comunicações, que regula o uso dos meios da rede pública de telecomunicações para o provimento de Serviços Internet (Serviços de Conexão à Internet), define-os como Serviços de Valor Adicionado e descreve com detalhes as atividades exercidas pelos seus provedores (roteamento, armazenamento, encaminhamentos de informações, alocação de hardwares e

softwares necessários à implementação dos protocolos da internet e de correio eletrônico, gerenciamento e administração dos serviços e conexões - senha, endereçamento etc.).

Concluindo, entende a ABRANET que os serviços de valor adicionado, gênero no qual se enquadram os Serviços Internet, não são serviços de telecomunicações e, portanto, não estão sujeitos à incidência do ICMS, mesmo porque que os Provedores de Serviços Internet não possuem e nunca precisaram obter concessão, ou qualquer espécie de autorização ou permissão governamental, o que seria imperativo caso tais serviços efetivamente se caracterizassem como de telecomunicações, por força do artigo 21, inciso XI da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 8/9 (esse Artigo determina ser competência da União, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações).

13. PROVEDOR REALIZA SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO ?

Sustentando a posição do CONFAZ, a Procuradora da Fazenda Nacional, CLÁUDIA REGINA GUSMÃO, emitiu em novembro de 97 o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.093/97 concluindo que o serviço prestado pelos provedores de acesso ou informações, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade de serviço de comunicação, incidindo sobre este serviço o ICMS.

"...chegamos à conclusão de que o serviço de comunicação via internet está alcançado pela norma do art. 155,II da Constituição. O provedor, até então,

vinha recolhendo o ISS, segundo informações da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso, Serviços e Informações da Rede Internet - ABRANET, em correspondência enviada ao Conselho Técnico Permanente do ICMS - COTEPE. No entanto, sabemos que uma vez comprovado que a prestação do serviço está no âmbito do imposto estadual fica afastada, automaticamente, a cobrança do imposto municipal, uma vez que nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, o âmbito do ISS compreende os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária estadual".

Para ela, a comunicação objeto da tributação é aquela que acarreta ônus ao usuário, ou seja, aquela em que o terceiro paga para poder emitir, transmitir e receber mensagens. Nesse caso o comunicador é precisamente o provedor, pois a ele é atribuído o mister de promover a interligação entre dois pontos. Fica fora do âmbito da tributação a comunicação gratuita, que não guarda correlação comercial.

Entendeu a Procuradora que a interligação entre o usuário e o seu provedor é efetivada através da rede pública de telecomunicações. Por sua vez, o prestador de serviços internet se utiliza de canal contratado da Embratel e esta faz a ligação internacional, possibilitando o acesso à internet. A utilização da rede pública de telecomunicações, através do telefone, já está no campo de incidência do ICMS. Com efeito, todos pagamos a alíquota de 25% pelo uso deste meio de comunicação. O que se propugna agora não é mais uma tributação sobre o serviço de telecomunicações, trata-se, na verdade, do aparecimento de um novo fato imponible na relação

jurídico-tributária. Essa nova etapa corresponde ao elo que permite a comunicação. É o fornecimento das condições materiais para que a comunicação ocorra, conforme ROQUE CARRAZZA, com supedâneo em uma relação comercial entre usuário e prestador de serviço, in casu, o provedor, possibilitando a comunicação.

CLAUDIA GUSMÃO faz referência à informação prestada pelo Ministério das Comunicações, segundo a qual o provedor realiza um serviço de valor adicionado, que, segundo a Lei nº 9.295/96 não é serviço de telecomunicações mas que se caracteriza por acrescentar a este recursos, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, ou seja, o provedor possui os meios que possibilitam o perfazimento da comunicação. É preciso que fique claro que sem a estrutura, que só o provedor possui, não é possível a realização da comunicação via internet.

O fato tributável - ressalta a Procuradora - não é simplesmente estar a informação à disposição do cliente mas tornar possível a ocorrência da relação comunicativa. O provedor cria uma estrutura adicional ao serviço de telecomunicações aperfeiçoando-o no sentido de promover a interligação entre dois pontos. Toda a estrutura que o provedor possui é voltada unicamente à finalidade de realização da comunicação via internet. O fato de alguém ter acesso a um terminal telefônico comum e, através dele, à rede pública de telecomunicações, não constitui, por si só, a possibilidade de interligação à internet. O serviço oferecido pelo provedor é absolutamente

necessário para que a comunicação ocorra por intermédio desse meio.

14. IMPOSTO SOBRE O "SOFTWARE DE PRATELEIRA "

No caso anterior registra-se que ainda não há uma decisão judicial superior. Não é o caso, entretanto, quando o tema envolve o chamado "software de prateleira", sobre o qual o STF já decidiu, (ver Anexo II), por unanimidade, que a atividade é tributável via ICMS, nos termos do voto do relator, Ministro Sepúlveda Pertence.

discute se sobre o chamado "software de prateleira" incide o ICMS ou o ISS.

Sobre esta questão, aliás, o STF já decidiu

"Software de prateleira", segundo LOBO & IBEAS , é aquele elaborado para a generalidade de certo tipo de usuário (e não em vista das especiais necessidades de um determinado usuário), que é gravado em série, em uma certa quantidade de veículos materiais (discos, disquetes, fitas), veículos materiais esses que são mantidos em estoque e colocados à disposição dos interessados em usar o software; é um dos pólos da classificação de software, que tem no outro lado o "software por encomenda". Neste último caso, o "software" é produzido em função das específicas necessidades do usuário, mediante prévia encomenda deste.

Para os pareceristas, não há dúvida sobre a incidência do ISS (e portanto não do ICMS) na comercialização do "software por encomenda". Quanto à comercialização do "software de prateleira", há entendimentos relevantes no sentido de que incide o ICMS, embora, na prática, o ISS venha sendo recolhido na grande maioria das operações. É de se registrar também um

terceiro entendimento no sentido de que nenhum dos citados impostos incide na hipótese.

As decisões que concluem pela incidência do ICMS sobre o "software de prateleira" têm como premissa que as operações de comercialização desse tipo de software no mercado varejista seguem o modelo geralmente adotado por outras obras intelectuais gravadas em série para comercialização em massa, no varejo, como é o caso, por exemplo, dos livros ou dos discos fonográficos.

Os livros, fitas e discos fonográficos tem sido considerados mercadorias, ficando sujeitas ao ICMS as operações relativas à respectiva circulação, salvo os casos de imunidade ou isenção.

Para tais doutrinadores, embora o STF tenha já julgado que cabe o ICMS sobre o "software de prateleira", o imposto típico para este serviço seria o ISS, visto que:

a) "...na operação em exame circula um bem intangível, ou seja, o direito autoral sobre o software. Com efeito, o objeto da operação não é a venda de um veículo material beneficiado com a gravação de um software, para que o adquirente, tendo o direito de usar, fruir e dispor do meio material, possa exercer a faculdade do livre uso privado da obra intelectual nele gravada.

Muito ao contrário, o negócio jurídico ajustado no caso tem exatamente o objetivo de evitar esse efeito. Sublicencia-se o software ao usuário final precisamente para denegar-lhe a faculdade de livre uso.

Pretende-se que o usuário final utilize a obra intelectual apenas nas

condições autorizadas. Assim, portanto, o veículo material não é objeto principal da operação de circulação nem pode ser considerado em si como mercadoria. Na verdade é um mero veículo, como precedentemente se o designa; é transferido à posse do usuário final apenas para que a utilidade econômica em circulação, isto é, o software, possa ser utilizado na forma do contrato de licença";

b) "...software é previsto na lista aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, entre os serviços sujeitos a tributação pelo ISS. Com efeito, o item 23 da lista contempla os serviços de programação, sendo pacífico que o software se considera um serviço de programação (cf BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, op. cit., pag. 207)".

c) "...o fato de a operação em exame não configurar uma obrigação de exercer uma atividade voltada à criação de uma utilidade economicamente apreciável em nada contribui para afastar a incidência do ISS.

O ISS incide sobre serviços, assim consideradas as utilidades imateriais economicamente apreciáveis, ou melhor, os bens intangíveis, sendo desimportante o fato de a respectiva atividade criadora ser exercida no momento da circulação, ou ter sido exercida em momento pretérito";

d) "...se por hipótese se considerasse mercadoria o veículo material, ainda assim não incidiria no caso o ICMS, mas apenas o ISS, por força da regra do art. 8º, § 1 do Dec. Lei nº 406/68, recepcionada pela Constituição de 1988."

15. LIVRO ELETRÔNICO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A imunidade prevista no art. 150, VI, "d" da CF/88 para os livros atendeu

ao apelo formulado pelo Constituinte Jorge Amado, em 1946, no sentido de se criar condições para a popularização da cultura. Mais de meio século depois, questiona-se se esta imunidade alcança também o livro eletrônico.

Livro eletrônico (assim como periódicos e jornais), conforme ensina TERCIO SAMPAIO , é aquele que não está impresso em papel e tem como suporte um CD-ROM, necessitando, para ser lido, de um software correspondente. O

CD-ROM - Compact Disk Read Only Memory - é um pequeno disco plástico onde o dado é armazenado na forma binária como orifícios na superfície e lidos através de um laser, como um dispositivo de memória exclusiva de leitura. O ROM é um software integrado ao suporte físico, isto é, um programa ou grupo de programas que instrui o hardware sobre a maneira como se deva executar uma tarefa.

Ele entende que tanto o veículo livro, o periódico ou o jornal, enquanto mídias escritas não perdem essa condição por usarem outros suportes que não o papel.

Diz SAMPAIO: " Ao distinguir o veículo dos seus suportes materiais e imateriais, uma consideração importante deve ser feita a respeito do chamado livro, jornal ou periódico eletrônico. Nesses veículos, o leitor continua lendo (ou relendo) e, no caso de periódicos ou jornais, passará a ter acesso às notícias assim que elas forem escritas pelos jornalistas.

Embora o suporte permita até esse acesso imediato, o sentido da mídia escrita se conserva.

Em síntese, quando estamos falando em livros, periódicos, jornais estamos

falando em mídia escrita que pode ser mecânica, com suporte em papel, tinta etc., ou eletrônica, com suporte em programas fixados em disquetes, na memória morta (ROM), em fitas magnéticas. Nos dois casos temos uma integralidade que assim se define em face da proteção à liberdade contida na imunidade".

Recorda ainda o autor a notícia publicada pelo jornal Folha de São Paulo, em sua edição de 17/09/96, p. 2-2, sob o título "Bloomberg prevê que o jornal do futuro será de tecido e eletrônico", antevendo que "os jornais serão feitos de tecido no qual estarão inseridos chips de computador, que serão continuamente abastecidos de textos e ilustrações, inclusive fotos [...]quando o leitor quiser ler as notícias que hoje são impressas na primeira página do jornal, vai pressionar determinada região desse jornal ""eletrônico"".

Discorrendo sobre a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "d" da CF para os livros, o já citado LUNA FILHO lembra que este tema é por demais relevante quando relacionado com a internet, visto que esta "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", de outro) .

Além disso, ressalta, existe a questão 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? indaga ele.

Segundo ele, o referido 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.

A Procuradora da Fazenda Nacional, MARIA LUCIA DOS REIS aborda o assunto da imunidade a partir de três questionamentos:

1o) a imunidade à incidência de impostos assegurada aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão, por força do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, estende-se aos produtos veiculados e comercializados em mídia eletrônica (CD-ROMs)?

2o) caso haja restrição à aplicação da imunidade aos livros e periódicos veiculados em mídia eletrônica, quais os impostos incidentes sobre a produção e a comercialização dessas mercadorias e quais os valores a serem considerados nas respectivas bases de cálculo?

3o) como devem ser classificadas, documentadas e contabilizadas as operações que integram o processo produtivo e a comercialização de obras em CD-ROMs?

Ela descreve as duas correntes que hoje formulam a doutrina sobre o tema: a primeira, da qual fazem parte OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA JUNIOR, Procurador da Fazenda Nacional e Consultor da União, RICARDO LOBO TORRES e outros juristas entende e, para tanto, invoca jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal, que os livros e os periódicos, abrangidos pela imunidade são os produtos finais, já prontos, não alcançando os insumos, mas tão somente, "qualquer material relacionado ou suscetível de ser assimilado ao papel no processo de impressão". Para alguns expoentes dessa corrente, como o Ministro do Supremo Tribunal Federal, NÉRI DA SILVEIRA, inclusive "não há livro, periódico ou jornal sem o papel".

A segunda corrente, representada por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, HUGO DE

BRITO MACHADO, JAYME ARCOVERDE DE ALBUQUERQUE CAVALCANTI FILHO e o Ministro

do Supremo Tribunal Federal, MARCO AURÉLIO, não admite interpretação restritiva do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição, para excluir os livros e jornais publicados em mídia eletrônica (CD-ROMs, disquetes e outras) da imunidade objetiva à incidência de impostos.

Tampouco admite a concepção de que a única forma de apresentação do livro é o papel.

Essa corrente traz à baila argumentos bastante pertinentes a respeito da conceituação de livros e periódicos, para fins de enquadramento fiscal ao regime da imunidade. ARCOVERDE, por exemplo, em artigo publicado no volume 27 da "Revista Dialética de Direito Tributário", cita estudo realizado por

JOSÉ TEIXEIRA DE OLIVEIRA na obra "A Fascinante História do Livro", onde este autor transcreve passagens colhidas de Ulpiano, que ressaltam a variedade do suporte físico do livro ao longo da história, a fim de demonstrar que:

"A palavra livro compreende todos os volumes de papiro, de pergaminho ou de qualquer outra matéria; abrange também os volumes de casca de árvores ou de qualquer outra substância do mesmo gênero."

Com efeito, o papel ou outro suporte físico do livro, é elemento meramente accidental que não tem o condão de transformar sua substância. Se admitimos que só podem ser considerados como livros ou como periódicos, aqueles que são impressos no papel, estamos desconsiderando que diversas obras da antigüidade como a Bíblia e outras de cunho filosófico como as de Sócrates, Platão e Aristóteles não se enquadram no conceito de livros, porque não foram escritas em papel impresso, o que, convenhamos, chega a ser uma heresia.

HUGO DE BRITO MACHADO não tem a menor dúvida de que a imunidade prevista na CF/88 se aplica ao livro eletrônico, ou aos periódicos editados na internet. Ele lembra que um dos princípios que norteia o moderno constitucionalismo é o da máxima efetividade, conforme defendido por J.J. CANOTILHO. Este princípio, aliado a uma interpretação evolutiva, indica que o principal valor defendido pela imunidade constitucional - qual seja, a liberdade de manifestação e expressão - encontra seu correspondente no sistema atual na defesa da imunidade ao livro eletrônico.

Em artigo sobre o tema publicado em junho de 1998 , MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, chegam à conclusão de que o disposto no artigo 150, VI, "d", aplica-se também aos livros contidos em CD-ROM, disquetes, na internet, ou em qualquer outro suporte físico, pois:

- 1) A constituição deve ser interpretada a fim de se conceder máxima efetividade às suas normas;
- 2) A constituição deve ser interpretada com o intuito de se adequar suas normas à nova realidade, a fim de garantir sua rigidez e sua supremacia, sob pena de suas regras restarem estioladas com o decorrer do tempo;
- 3) Mesmo que sejam utilizados os métodos tradicionais de hermenêutica, todos levam à conclusão de que o livro eletrônico também é imune, com exceção da interpretação literal, causadora de verdadeiros absurdos quando utilizada de forma isolada;
- 4) Sendo coisas distintas o livro e seu suporte físico, e sendo os CDs, disquetes e similares apenas o mais novo suporte físico dos livros, mesmo utilizando a interpretação literal concluímos ser o livro eletrônico imune, pois, literalmente, é um livro, houve uma evolução no conceito de livro, e onde o legislador não distinguiu (livros...) não cabe ao intérprete distinguir; Da mesma forma como o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também estão albergados pela imunidade os suportes físicos dos livros, jornais e periódicos eletrônicos: (CDs, DVDs, disquetes, ou similares que sejam destinados em sua gravação.)

Para a Procuradora da Fazenda Nacional, MARIA LUCIA DOS REIS, o livro não

deixa de ser livro pelo simples fato de ser veiculado através de outros meios, proporcionados pela tecnologia, que não o papel impresso, o que a leva a entender que a imunidade contemplada pelo artigo 150, VI, "d" da CF/88 estende-se aos livros, periódicos e jornais comercializados em CD-ROMs. Essa imunidade, todavia, só alcança os livros, periódicos e jornais como conteúdo, não abrangendo outros insumos que integram a composição do CD-ROM.

Entretanto, embora reconheça que os argumentos da corrente doutrinária favorável à aplicação da imunidade aos produtos gravados em CD-ROM sejam mais consistentes, inclusive porque a atual Constituição não estabeleceu restrição quanto aos meios de veiculação desses produtos, MARIA LUCIA DOS REIS diz não poder desconsiderar o fato de que o Poder Judiciário ainda não se manifestou de modo uniforme sobre o tema.

Assim, como não há decisão judicial da Suprema Corte, reconhecendo a imunidade e a inexistência de obrigações tributárias do IPI e do ICMS incidentes sobre a produção e comercialização de livros, periódicos e jornais em CD-ROM, opina ela que tais impostos são devidos pelas empresas que praticam tais operações.

16.IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ENSINO À DISTÂNCIA

Pode-se dizer que o ensino à distância começou em 1728, quando a Gazeta de Boston(EUA) publicou um anúncio de CALEB PHILIPPS, professor de taquigrafia, nos seguintes termos : "Toda pessoa da região, desejosa de aprender esta arte, pode receber em sua casa várias lições semanalmente e

ser perfeitamente instruída, como as pessoas que vivem em Boston".

Hoje, no Brasil, ele é regulamentado pela Lei nº 9394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), que em seu art. 80, no "Título VIII: Das Disposições Gerais", contém as seguintes determinações sobre o Ensino/Educação a Distância:

- a) o Poder Público deve incentivar o desenvolvimento e a veiculação de programas de ensino a distância;
- b) o ensino a distância desenvolve-se em todos os níveis e modalidades de ensino e de educação continuada;
- c) a educação a distância organiza-se com abertura e regime especiais;
- d) a educação a distância será oferecida por instituições especificamente credenciadas pela União;
- e) caberá à União regulamentar requisitos para realização de exames; para registro de diplomas relativos a cursos de educação a distância;
- f) caberá aos sistemas de ensino normatizar a produção, controle e avaliação de programas e autorizar sua implementação;
- g) poderá haver cooperação e integração entre os diferentes sistemas;
- h) a educação a distância terá tratamento diferenciado, que incluirá: custos reduzidos na transmissão por rádio e televisão; concessão de canais exclusivamente educativos; tempo mínimo gratuito para o Poder Público, em canais comerciais.

Por sua vez o Decreto nº 2.494, de 10 de fevereiro de 1998 que regulamenta o Art. 80 da Lei nº 9.394 conceitua, em seu art. 1, caput, educação a

distância como uma forma de ensino que possibilita a auto-aprendizagem, com a mediação de recursos didáticos sistematicamente organizados, apresentados em diferentes suportes de informação, utilizados isoladamente ou combinados e veiculados pelos diversos meios de comunicação.

O ensino à distância é, segundo o Vice-Presidente para Pesquisa e Desenvolvimento da Associação Brasileira de Tecnologia Educacional, professor LOBO NETO , uma modalidade de realizar o processo educacional quando, não ocorrendo - no todo ou em parte - o encontro presencial do educador e do educando, promove-se a comunicação educativa, através de meios capazes de suprir a distância que os separa fisicamente. Assim, não é verdade que a educação a distância seja uma educação distante, em que o aluno esteja isolado. Ele se mantém em interação com tutores/professores, pelo trabalho de administração de fluxos de comunicação exercido por uma organização. A Educação à Distância sempre deverá ser considerada no contexto da Educação e, portanto, como a Educação, necessariamente vinculada ao contexto histórico, político e social em que se realiza como prática social de natureza cultural. A Educação à Distância de modo algum pode ser concebida como um distanciamento da Educação.

Do ponto de vista da imunidade tributária, assegurada pela CF/88, art. VI, "c", às instituições de educação sem fins lucrativos, não resta dúvidas de que esta não-incidência constitucional aplica-se em toda sua amplitude àquelas entidades que utilizam o ensino à distância como meio de difusão educacional.

Segundo LOBO TORRES, esta "vera imunidade tributária" é um dos aspectos que protege aquilo que ele designa por "mínimo existencial". A educação é protegida como direito fundamental inalienável, ao lado da cultura, da saúde. O fundamento de tal imunidade está na proteção da liberdade.

Educação, para este autor, compreende tanto a educação formal segundo currículos aprovados pelo Governo, quanto a educação extracurricular ou informal, como os cursos de idiomas, de aperfeiçoamento ou de extensão universitária.

Relevante, para compreender as possibilidades e dificuldade desta forma de ensino, é o estudo feito por DULCE MÁRCIA CRUZ e RICARDO MIRANDA BARCIA, sobre cursos de ensino à distância (videoconferência e internet) oferecidos pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC, para duas empresas de grande porte, quais sejam, a Petrobrás e a Siemens.

Em 1984, Lord PERRY publicou seu informe "The State of Distance-Learning Worldwide", mas só conseguiu que 1/3 das instituições procuradas enviassem respostas aos questionários. Para a história ele registrou naquele ano: mais de 80 países desenvolviam a EAD, mais de 2 milhões de estudantes estavam inscritos em EAD, 696 programas em 26 línguas foram registrados, havia programas de EAD em todos os níveis da educação, na educação permanente e comunitária.

Agora, neste início de novo milênio, podemos, com certa dose de certeza, afirmar que está prestes a se concretizar a previsão feita por WILLIAM

HARPER, em 1886, segundo a qual "chegará o dia que o volume da instrução recebida por correspondência será maior do que o transmitido nas aulas de nossas escolas; em que o número de estudantes por correpondência ultrapassará o dos presenciais".

17. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O comércio eletrônico é na atualidade, sem dúvida, a face mais visível da internet, o setor para o qual voltam-se a maioria das atenções. É, por isso mesmo, o campo em que os operadores jurídicos podem mais facilmente atuar, visto a complexidade das relações nele situadas;

2. Por envolver relações contratuais, movimentação e transferências de recursos, a administração jurídica dos negócios no ciberespaço deve estar permanentemente atenta aos aspectos legais desta atividade, e em especial aqueles que envolvem a tributação;

3. O estudo dos cibertributos, como visto, é um campo que somente agora começa a ser desenvolvido pelos especialistas, como reflexo do crescimento do comércio eletrônico na internet. Como tal, ainda não possui uma teoria formada e a questão jurisprudencial ainda não está consolidada;

4. A internet, enquanto plataforma tecnológica, sem dúvida possibilita um avanço considerável em termos de benefício para o contribuinte e para o setor público encarregado da arrecadação tributária, como restou comprovado no caso do recolhimento do imposto de renda através da rede;

5. Quer nos parecer que todas as imunidades consagradas pela CF/88 se

aplicam também ao mundo digital, como nos exemplos citados do livro eletrônico e do ensino à distância;

6. Isto reforça nossa convicção de que a legislação do "mundo real" pode ser aplicada aos fatos e atos jurídicos praticados no "mundo digital", na medida em que não haja uma legislação específica regulamentadora do ciberespaço;

7. Mais do que nunca, operadores jurídicos e educadores devem voltar suas atenções para as inovações proporcionadas pela realidade digital, que influenciam cada vez mais os mais amplos setores da vida em sociedade.

18. ANEXO

I - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO - PEDIDO DE LIMINAR (DEFERIDO)

EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA 3ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA

DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO - CARTÓRIO DA DÍVIDA ATIVA DO ESTADO DO RIO DE

JANEIRO:

CDAE 299/012.661-7

ELFEZ EDIÇÕES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, empresa sediada na Av. Almirante Barroso 63 - sl 2.513 - Centro - Rio de Janeiro - RJ, inscrita no Estado do

Rio de Janeiro sob o nº 85.726.579, ISF 64.11, e CGC 00.902.931/0001-85, neste ato representada por seus diretores, Félix Soibelman e Léa Hasson Soibelman, brasileiros, o primeiro solteiro, a segunda viúva, ele, advogado, ela, artista plástica, residentes e domiciliados na Praça Eugênio Jardim, 55/401 - Copacabana, vem, por intermédio de seu advogado, infrafirmado, em causa própria e mandato judicial outorgado também pela outra sócia, impetrar

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO COM PEDIDO DE LIMINAR

(art. 7º , II, da lei 1.533/51)

contra ato iminente de autuação fiscal da INSPETORIA DE FAZENDA CENTRO II, IFE 64.11, centro -, sito na Rua Regente Feijó, nº 7, 2º andar, sendo, respectivamente, portanto o respectivo Inspetor a autoridade coatora, mercê dos fundamentos de fato e direito aduzidos a seguir:

DA AUTORIDADE COATORA

A autoridade impetrada tem legitimidade passiva para responder ao presente mandado de segurança, tendo em vista que a ela compete, por lei, efetivar a fiscalização e eventual autuação fiscal da empresa impetrante. Resta incontroversa dita conclusão, mormente face os julgados colhidos, à ventura, conforme o aresto do STJ, abaixo transcrito:

"A autoridade coatora no mandado de segurança é aquela que tem a responsabilidade funcional de defender o ato impugnado. Nos mandados de segurança preventivos que visam inibir lançamentos de ofício a propósito de tributos lançados por homologação, essa autoridade é o chefe do órgão em

que está lotado o agente fazendário que pratica os atos de fiscalização"

(STJ - 2ª Turma, RMS 4987/6 SP relator: Ministro Ari Pargendler - J.

21/08/95 , negaram provimento, v. u. DJU 9.10.95 p. 33.536).

DOS FATOS E FUNDAMENTOS JURÍDICOSA empresa-impetrante edita um livro informatizado denominado Enciclopédia do Advogado (a versão impressa em papel - tradicional - encontra-se distribuída pela editora THEX, na 3ª impressão da 5ª edição) que nada mais é do que a transposição do livro homônimo de autoria do Jurista LEIB SOIBELMAN, atualmente denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica com distribuição exclusiva pela Editora Saraiva.

Trata-se de edição da obra do finado ente querido dos sócios, motivada em boa parte por fatores emocionais e afetivos. No supramencionado livro informatizado inexistente qualquer outra função operacional que não seja ínsita à consulta na base de dados consistente na obra escrita, diferenciando-se do dicionário impresso apenas por ter recursos mais eficazes de pesquisa. Queremos significar com isto que, distintamente dos chamados programas de computador ou softwares que se aplicam na elaboração de diversas tarefas possíveis somente pelo veículo informático, alcançando-se um resultado personalizado e infinitamente variável, o livro informatizado em questão aplica-se unicamente na consulta da base de dados que é a obra escrita e já impressa, sendo impossível a formulação de um resultado diferente e derivado dele.

Assim sendo, em 07/01/1997 a impetrante ingressou com processo

administrativo de consulta - proc. adm. n° E-04/244.008/97 (doc. 3 em anexo) perante a Divisão de Consultas Jurídico Tributárias do Estado do Rio de Janeiro, consoante o dispositivo legal que disciplina dito procedimento, requerendo o reconhecimento da imunidade tributária com fulcro no artigo 150, "d" da CF/88, que imuniza os livros jornais e periódicos.

Em 16/02/1998 foi a impetrante cientificada do não provimento do pedido pelo referido órgão consultivo. Após, tempestivamente, interpôs recurso da decisão administrativa, o qual possui, segundo a lei, efeito suspensivo.

No susodito recurso administrativo juntou a impetrante sentença e acórdão do TJ-RJ (proc. n° . 7280 - M.S. - 3ª Vara da Fazenda Pública - do5 5 em anexo - Acórdão da Quarta Câmara Cível - Apelação Cível 1.801/96 - doc. 6

em anexo), SENTENÇA E ACÓRDÃO ESTES QUE RECONHECERAM A IMUNIDADE

TRIBUTÁRIA DO DICIONÁRIO AURÉLIO ELETRÔNICO, ATESTANDO A SUA QUALIFICAÇÃO

COMO LIVRO!!! Releve-se que o Estado interpôs recurso extraordinário que foi indeferido de plano, desafiada tal decisão por agravo regimental, havendo já um parecer da Procuradoria Geral da República opinando pelo não seguimento do aludido recurso (doc. 7 em anexo). Tão somente para acentuar a identidade das questões, frise-se que os analistas responsáveis pela confecção do Dicionário Aurélio Eletrônico são os mesmos que desenvolveram o CD-ROM da Enciclopédia Jurídica editada pela impetrante.

Em 05 de maio de 1999 a impetrante foi cientificada de que o recurso administrativo foi igualmente repellido pelo Departamento de Consultas,

asseverando, com indiferença ao precedente judicial, o Ilmo. Sr. Consultor

que:

"EM QUE PESE A RESPEITÁVEL DECISÃO JUDICIAL EM CONTRÁRIO 'MAXIMA PERMISSA

VENIA' NÃO A ACOMPANHAMOS"..

Destarte, esgotada a instância administrativa, na conformidade do art. 5º ,

I da lei 1.533/51, ,somente resta à empresa-impetrante exercer o direito

constitucional de acesso à justiça - tutela inibitória - para pôr cobro à

lesão de direito líquido e certo de não ser autuada em procedimento fiscal.

O procedimento fiscal determina que o pagamento do tributo seja efetivado

em até 15 dias após a consulta, devendo o consulente ser intimado por

agente fiscal da inspetoria pertinente a apresentar o pagamento, sob pena

das devidas sanções legais e administrativas, presente, portanto, o receio

de dano irreparável ou de muito difícil reparação justificador da concessão

do pedido de liminar.

Em vista do exposto, havendo direito líquido e certo do impetrante de não

pagar tributo algum face a imunidade tributária capitulada no art. 150, "d"

da CRFB/88, que imuniza os livros jornais e periódicos, com o reforço da

decisão judicial favorável ao Dicionário Aurélio Eletrônico - hipótese

idêntica à presente -, justa é a concessão da segurança, mantendo-se a

liminar deferida. Note-se, além das conseqüências gravosas acima

transcritas, que a empresa ainda está sujeita, pela autuação fiscal, a ser

impelida a pagar o que não devia pelo caráter auto-executório do qual se

reveste o auto de infração, a ser inscrito na dívida ativa do Estado e

justificar uma execução indevida, pois, a teor do disposto no art. 585, § 1º, do CPC, não estará a Fazenda Pública inibida de promover o executivo fiscal, independentemente de qualquer ação ajuizada para se insurgir contra a autuação fiscal; some-se a tudo isto a possibilidade de abalo de crédito, danos morais e, principalmente, o fato de que a Editora Saraiva recusar-se-á a distribuir o livro se houver, sequer em tese, a possibilidade de tributação incidente sobre ele, posto que o mercado livreiro, principal nicho de vendagem, resiste a trabalhar com qualquer produto tributável.

Mostra-se linhas acima o flagrante periculum in mora de que se reveste a impetração.

DO CONCEITO DE LIVRO A TEOR DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

A Constituição da República, no art. 150, VI, d, confere a imunidade tributária ao livro, mas não conceitua o que seja livro, deixando assim a sua dimensão como gênero aberto às forças histórico-evolutivas.

Outra não fora a tese aplicada na sentença mantida pelos Tribunais Superiores concedendo imunidade tributária ao Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, verbis:

" No caso destes autos, porém, é irrelevante sobre se se deve adotar interpretação extensiva ou não, isto porque a expressão livros contida no alínea d do inciso VI do art. 150 da Carta Magna, deve ser entendida como gênero, cujas espécies são, por exemplo: a) livro strictu senso impresso no papel, isto é, o livro convencional; b) o software, cujo conteúdo seja

um livro, isto é, o livro eletrônico. " (os grifos são do original)

Como corolário lógico não se pode, sendo a razão ostensiva da imunidade constitucional o incentivo à cultura, negar dito direito ao produto de mesmo teor substancial. A supracitada sentença manifestou de forma inexcedível que o conceito de livro, expresso como gênero pela CR/88, é o núcleo da quaestio juris. Ainda que se quisesse interpretar literalmente, cair-se-ia na mesma discussão, posto que inexistindo definição expressa de livro no texto constitucional o conceito permanece em aberto, como uma norma branca que entrega-se ao socorro do tempo.

Não se poderia esperar a previsão legal na Constituição para as particularidades de uma indústria incipiente, como era a de informática.

Com efeito, no momento de atuação da Assembléia Nacional Constituinte era imprevisível a confecção de dicionários eletrônicos, tais como:

Enciclopédia Barsa, Michaelis, Dicionário Aurélio, CPC comentado por Theotônio Negrão ou Sérgio Bermudes, CP e CPP comentados por Damásio E. de Jesus, entre outros.

É de comezinho saber, desde lições inapagáveis de hermenêutica do grande Carlos Maximiliano e San Tiago Dantas, que o resultado interpretativo mais eficaz e condizente com a verdade da lei é a interpretação teleológica, não olvidando-se, outrossim, que a norma jurídica ao ser editada ganha vida própria e deve receber do intérprete a atualização por meio de uma interpretação histórica ou evolutiva.

Invocamos a sempre importante lição do eminente ex-Ministro do Supremo

Tribunal Federal Aliomar Baleeiro extraída da sentença acima referida, verbis:

" A imunidade do art. 19, III, "d", da Emenda 1/1969 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de expressão do pensamento como objetivo precípua.

Livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. Não há regime democrático como o que a Constituição expressamente adota (arts. 1º e párr. 1º ; 151, I, 152, I, 152, párr. 8º e 36; 154, etc.), se não houver livres debates e amplas informações sobre todos os interesses a respeito dos negócios da coletividade.

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinado a cegos.

A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, parece-nos, os outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a T.V., os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc., que não têm por veículos o papel.

Mas o papel e o formato convencional não baseiam a caracterizar o livro, o jornal e o periódico, se as publicações e gravações não se destinam àqueles

fins específicos de difusão de idéias, conhecimentos, informações, narrações, enfim, assuntos do interesse da comunidade (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 3a ed. Forense - Rio, 1974, p. 204/205).

No mesmo sentir a abalizada opinião do prof. Hugo de Brito Machado:

" A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendido no seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis a produção dos objetos imunes. " (in Curso de Direito Tributário, 7a ed., Malheiros, 1993, p. 191)

A evolução do conceito de livro ao longo do percurso histórico guarda tal ordem de transformação que o advento da informática apresenta-se apenas como mais uma etapa a ser avançada. Assim sendo, o papel somente difundiu-se no período medieval; anteriormente foi empregado o papiro, a pedra, a pele de carneiro, a prancha de madeira xilografada, e outros materiais. Por grande período a cultura esteve relegada aos religiosos, sendo o vulgo excluído dela. Dependia-se dos calígrafos, os quais eram considerados verdadeiros artistas, e bibliotecas inteiras foram escritas à mão e conservadas reservadamente até que o renascimento italiano viesse a reviver a cultura antiga. Justamente quando Gutemberg inventa a imprensa, torna-se possível a propagação do conhecimento a nível universal, pelo que, Lutero proferiu a célebre frase "Imprensa, segunda libertação dos homens!". Ainda sobre a imprensa, colhe-se do livro da Enciclopédia ora em discussão,

editada pela impetrante, o seguinte texto de Leib Soibelman:

"Galáxia de Gutenberg. Título de um dos mais famosos livros de McLuhan, o engenheiro canadense mestre das comunicações modernas. Segundo ele, a invenção da imprensa importou na substituição do mundo auditivo por um mundo visual. Antes desta invenção, o ouvido é que predominava na comunicação entre os homens, mas depois passou a predominar a comunicação visual."

Como ilação final, infere-se de forma inconcussa a incessante evolução na comunicação escrita, tendendo cada vez mais ao mundo visual e à dinâmica da informação; ora, a informática não passa de um degrau a mais na comunicação escrita, onde se disponibiliza uma Enciclopédia de 20 volumes num único CD e com meios muito mais ágeis de acessar a mesma informação que se teria no livro, viabilizando-se em muito maior grau a cultura!

No Brasil, cada vez mais pessoas de todos os níveis são atingidas pela computação, de forma que a democratização da informação incrementa-se a cada dia na realidade vigente. Assim sendo, não é possível que o ponto de vista da Divisão de Consultas Jurídico Tributária, de que "o disquete não é livro", possa prevalecer no momento histórico em que verte tal revolução cibernética na comunicação escrita!

DO PEDIDO

À Vista do exposto, a impetrante requer a Vossa Excelência que se segue: Presente a plausibilidade do direito - hipótese idêntica à da tese acolhida na Sentença e Acórdão do TJ-RJ (proc. 7280 - M.S.- 3ª Vara de Fazenda

Pública - doc. 5 em anexo - Acórdão da quarta câmara cível - apelação cível 1.801/96 doc. 6 em anexo) em favor da edição eletrônica do Dicionário Aurélio, face inexistência de definição constitucional do que seja livro estando o conceito como gênero, conforme demonstrado em fls. 5, acima, e interpretação teleológica e histórico-evolutiva do art. 150, VI, d, da CR.F.B. e o receio de dano irreparável ou de muito difícil reparação - possibilidade de autuação fiscal a partir de 15 dias da decisão final do processo de consulta, danos morais, abalo de crédito, execução indevida sem possibilidade de suspender (art. 585, § 1º , CPC), a concessão da liminar para o efeito de impedir à autoridade impetrada a efetivação de autuação fiscal até o julgamento final do mandamus; A notificação da autoridade coatora para que se abstenha de qualquer prática tendente a autuar a impetrante e prestar as informações de estilo, no prazo legal; Concessão definitiva da ordem para o fim de reconhecer a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da CRFB, do livro informatizado denominado inicialmente Enciclopédia do Advogado Eletrônica, hoje Enciclopédia Jurídica Eletrônica, bem como de seus insumos.

Condenação nos ônus sucumbenciais. Atribui como valor da causa a importância de R\$ 1.000.00 (hum mil reais).

Rio de Janeiro, 12 de maio de 1999.

Félix Soibelman

advogado - OAB/RJ nº 76.117

elfez@montreal.com.br

II - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Classe Origem

RE-176626 SP

RECURSO EXTRAORDINARIO Relator

Ministro SEPULVEDA PERTENCE

Publicação

DJ DATA-11-12-98 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 Julgamento

10/11/1998 - Primeira Turma

EMENTA: I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356).A teor da Súmula 356, o que se reputa não

prequestionado é ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o

Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente,

nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638,Pertence, DJ 19.6.98).

II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos

previstos na instituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto

material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a

circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é

questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário.

III. 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 a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Observação

Votação: Unânime.

Resultado: Não conhecido.

Veja RE-210638.

N.PP.:(22). Análise:(JBM). Revisão:(AAF).

Inclusão: 24/05/99, (MLR).

Alteração: 23/11/99, (SVF).

Partes

RECTE. : ESTADO DE SÃO PAULO

RECDO. : MUNPS PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA

Legislação:

LEG-FED CFD ANO-1988

ART-00155 INC-00001 LET-B ART-00156

INC-00004

CF-88 CONSTITUICAO FEDERAL

LEG-FED SUM-000356

(STF).

Indexação:

TR1217 , IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS),

INCIDÊNCIA, IMPOSSIBILIDADE, PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE),

OBRA INTELECTUAL, LICENCIAMENTO, CESSÃO DE DIREITO DE USO TR1217 ,

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS),
INCIDÊNCIA,

PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE), CÓPIAS, REPRODUÇÃO,
MERCADORIA,

CARACTERIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, REVENDA, RECURSO
EXTRAORDINÁRIO (CÍVEL),

MATÉRIA CONSTITUCIONAL, PREQUESTIONAMENTO, EMBARGOS DE
DECLARAÇÃO

INTERPOSIÇÃO, (SOFTWARE), MERCADORIA, CONCEITUAÇÃO

Doutrina:

OBRA: A PROTEÇÃO JURÍDICA DO SOFTWARE E A INTERNET

AUTOR: RUI SAAWEDRA

EDIÇÃO: 1998 PÁGINA: 106

OBRA: DERECHO INFORMÁTICA

AUTOR: CORREA, ESPECHE ZALZUENDO E BATTO

PÁGINA: 184

Acórdãos no mesmo sentido:

PROC-RE NUM-0182781 ANO-99 UF-SP TURMA-01 MIN-154 N.PP-010

DJ DATA-25-06-99 PP-00048 EMENT VOL-01956-04 PP-00779

PROC-RE NUM-0183283 ANO-99 UF-SP TURMA-01 MIN-154 N.PP-010

DJ DATA-25-06-99 PP-00048 EMENT VOL-01956-04 PP-00789

III - PANORAMA MUNDIAL

Os tópicos deste item foram retirados do site do Laboratório de Informática Jurídica da UFSC, <http://buscaLegis.ccj.ufsc.br>

AFETANDO A RECEITA

O comércio eletrônico não representa uma ameaça significativa à arrecadação de impostos pelos governos estaduais e locais, de acordo com um estudo realizado pela Ernest & Young. O estudo foi conduzido para acalmar os temores de que as transações do e-commerce, que não recolhem impostos, estivessem retirando dos governos estaduais e locais as receitas advindas dos impostos sobre as vendas. O relatório descobriu que os impostos que não foram arrecadados em 1998 correspondem a US\$ 170 milhões, ou seja, 0,1% das receitas totais arrecadadas pelos governos estaduais e locais sobre as vendas e com impostos indiretos. O impacto é pequeno principalmente porque 80% das transações do e-commerce são efetuadas entre empresas e portanto não seriam taxadas de qualquer forma. Além disso, 63% das vendas on-line a particulares envolvem itens que não poderiam ser taxados, como serviços financeiros e de viagens, bem como gêneros alimentícios. Entre os produtos que poderiam ser taxados, 60% deles substituí pedidos que seriam feitos através de companhias de reembolso postal e de telemarketing, os quais também não arrecadam impostos. Os

pedidos feitos via internet foram declarados isentos de impostos em outubro do ano passado através de uma lei que também estabeleceu uma moratória de três anos para qualquer nova taxaço. (Financial Times 21 Jun 99)

OPÇÕES DE IMPOSTOS

Uma comissão formada por 19 membros indicados pelo Congresso americano começa a trabalhar, segunda-feira, em Williamsburg, Virgínia com o objetivo de encontrar um consenso para as questões relacionadas ao estabelecimento de impostos para o comércio eletrônico. A comissão é formada tanto por representantes do setor quanto por políticos, havendo uma grande variedade de posições sobre o assunto. Os lojistas do mundo real afirmam que uma Internet isenta de impostos incentiva as pessoas a comprarem no ciberespaço e os políticos estaduais e locais estão preocupados com a diminuição na arrecadação de impostos à medida que um numero cada vez maior de consumidores passar a comprar seus bens on-line, evitando o pagamento de impostos sobre as vendas. Enquanto isso, vários representantes do ramo da internet afirmam que a imposição de algum tipo de imposto irá minar o desenvolvimento que o comércio eletrônico vem alcançando, bem como a economia americana como um todo. Mais ainda, outros envolvidos na questão defendem que, se os EUA impuserem um imposto e não forem seguidos pelos demais países, os americanos irão se voltar para os mercados externos ao custo de empregos e de receitas dos EUA. (Associated Press 20 Jun 99)

A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO NA REDE

A NGA (National Governors' Association - associação nacional dos governadores) está atacando a proposta da legislação federal que impediria os estados de impor novos impostos sobre vendas realizadas pela Internet por até cinco anos. O líder da NGA, George Voinovich, governador de Ohio, afirmou: "Caso entre em vigor, a legislação proposta pela Câmara provocará uma queda nos impostos sobre vendas locais e estaduais, o que levaria a um colapso de impostos sobre vendas virtuais pelos próximos 10 anos, penalizando todos os americanos". O receio é que tais restrições não somente venham a privar o estado de receitas adicionais de impostos como também provocar uma queda no nível atual de impostos sobre vendas, uma vez que os consumidores seriam atraídos pelas compras pela Internet em função da inexistência de impostos. Entretanto, os governadores de estados como a Califórnia, Massachusetts, Nova York e Virgínia estão todos a favor da legislação pois hospedam uma grande quantidade de indústrias de computação. (Atlanta Journal-Constitution 18 out 97)

E-TAILERS FORA DA ARRECADAÇÃO

O Projeto de Políticas para Sistemas Computacionais (Computer Systems Policy Project), um grupo formado por uma dezena de companhias de hardware, entre as quais a IBM, a Dell e a Hewlett-Packard, apresentou um relatório à Comissão sobre Tributação da Internet, sugerindo que as companhias de hardware não assumam a responsabilidade pela arrecadação de impostos sobre as vendas aos consumidores realizadas através da Internet. Ao invés disso, o relatório pede que as autoridades tributárias ou as empresas de cartão de

credito arrecadem tais impostos online. O dossiê também tenta defender o crescimento do comércio eletrônico através do estabelecimento de regras mais simples de tributação das vendas e da cooperação internacional para se conciliar as diferentes políticas tributárias. O grupo divulgou um relatório que defende a teoria de que a utilização de criptografia e marcas d'água digitais elimina a necessidade de regulamentação governamental em oitos áreas do e-commerce, inclusive privacidade, conteúdos prejudiciais e propriedade intelectual. Enquanto isso, a Coalizão por uma Justa Tributação na internet criticou os representantes do governo por anunciarem publicamente que a Comissão havia estabelecido um consenso sobre a proposta de tornar mais eficiente o sistema de tributação das vendas nos EUA. Agora este consenso parece estar em perigo. (C|Net 21 Jul 99)

ESTIMATIVA DE PERDAS

Os estados norte-americanos estão desperdiçando uma fonte potencial de renda graças à "quase inexistente" cobrança de impostos na internet, de acordo com um novo estudo realizado por Austan Goolsbee, da Universidade de Chicago, e Jonathan Zittrain, da Faculdade de Direito de Harvard. Porém, o estudo argumenta que a Associação Americana de Governadores exagera em suas estimativas de que as perdas dos estados ao não cobrarem impostos on-line superariam os US\$ 20 bilhões de dólares, observando que as estimativas da associação englobam as vendas entre empresas e as vendas aos consumidores. Entretanto, tais estimativas são falhas quando se referem às vendas entre empresas, pois elas são em sua maioria isentas do pagamento de impostos e

correspondem à maior parte das transações do comércio eletrônico, segundo o estudo. Os bens e serviços isentos de impostos representam 40% do total de vendas no e-commerce, ao passo que os produtos relacionados com computadores correspondem a 30% de tais vendas de acordo com os autores do estudo. (Investor's Business Daily 07 Jul 99)

PROVEDORES DE SERVIÇO ISENTADOS

Uma corte de apelação federal apoiou a lei da FCC (Comissão Federal de Comunicações) que diz que os provedores de serviço internet devem ser isentados do pagamento das taxas de acesso que são cobradas pelas companhias de telefonia locais para utilizar portadoras de longa distancia que permitem o acesso ao local. A decisão foi um golpe para as empresas Baby Bell, que argumentaram que, numa base de usuários individuais, os usuários internet tendem a utilizar mais a capacidade de uma rede local do que os indivíduos que fazem chamadas de longa distancia, e deveriam, assim, estar sujeitos ao pagamento das taxas. A isenção foi determinada há mais de uma década, quando o acesso à internet ainda constituía em uma indústria recém-nascida; a Baby Bells argumentou que nas duas vezes em que a industria mudou, nenhuma proteção especial foi garantida em relação aos custos de qualquer negociação. (New York Times, 20/08/98)

MASSACHUSETTS DEVOLVERÁ IMPOSTOS

A lei de Massachusetts, que acaba com os impostos estaduais sobre os provedores de serviço internet de Massachusetts, será retroativa a 1990.

"Antes da moratória, exigia-se dos provedores de serviço internet de

Massachusetts o recolhimento e remessa de impostos sobre seus serviços, uma vez que estes foram classificados como serviços de telecomunicações", comentou o responsável pelos tributos de um provedor de software. "A nova legislação agora exclui o acesso à internet, o correio eletrônico, os BBS e os serviços de páginas na WEB da definição de serviços de telecomunicações... Ao aprovar essa lei, o governo de Massachusetts tenta deter a maré de usuários de computador que vem optando por provedores de serviço internet de fora do estado". O Congresso dos EUA está examinando uma moratória similar, a nível nacional, para os impostos internet. (TechInvestor 1 set 97)

RESTRIÇÃO TEMPORÁRIA

O presidente da National League of Cities (liga nacional das cidades), Mark Schwartz, declarou que a nova legislação que vem sendo considerada no Congresso dos EUA para tornar a internet uma zona franca para os negócios é "ofensiva" para os governos locais. A legislação, apresentada pelo Senador Ron Wyden (democrata pelo estado de Oregon) e deputado Christopher Cox (republicano pela Califórnia), propõe uma suspensão temporária dos novos impostos estaduais e locais sobre a internet até que todas as partes entrem em um acordo quanto a uma maneira uniforme de proceder. Outro opositor à legislação é Bill Fulginti, da Liga Municipal do Novo México, que declarou que isso desestabilizaria as economias locais pois encorajaria os empresários a utilizarem a internet como forma de se livrar dos impostos. Mas os provedores de serviço internet argumentam que eles

podem ter que vir a fechar seus negócios caso os governos locais comecem a fixar impostos sobre transações eletrônicas realizadas por meio de um servidor de computador local a caminho do seu destino final. (AP 13 jul 97)

ISENÇÃO DE IMPOSTOS

O líder da maioria do Senado, Trent Lott (republicano pelo estado de Mississippi) declarou em uma reunião da 'National League of Cities' (liga nacional das cidades americanas) que o Senado não agirá sem o apoio do grupo à legislação proposta pelo Governo Clinton de declarar moratória sobre as tentativas de tributação sobre transações pela Internet por parte das prefeituras e estados. O representante da Câmara, Newt Gingrich (republicano pelo estado da Geórgia) também se dirigiu ao grupo mas não formulou promessas desse gênero. (Associated Press, 10/03/98)

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos, 10. Ed., RJ : Campus, 1992.
2. BONESSO, Allaymer Ronaldo R.B. "Internet: incidência do ICMS ou ISS ?" , in: <http://www.tdkom.com.br/allaymer/icms.htm>
3. BOTELHO, Fausto. Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, in: <http://www.sef.gov.br>
4. CARRAZZA, Roque Antonio. "ICMS e Constituição", SP : Malheiros, 1996.
5. CASTELLS, Manuel. A sociedade em Rede. SP : Paz e Terra, 1999.
6. CASTRO, Aldemario Araújo. "A PGFN e a internet", in : <http://www.neofito.com.br/front.htm>

7. CRUZ, Dulce Márcia & BARCIA, Ricardo Miranda. O ensino a distância e o setor produtivo: levando a Universidade ao local de trabalho. Revista de Ciências da Administração, n. 2. Florianópolis : UFSC, agosto de 1999.
8. EDUCAÇÃO. Nas malhas de rede. n. 226, ano 26. SP : Sindicato dos Estabelecimentos de Ensino no Estado de São Paulo, fev/2000, p.32.
9. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. "Livro eletrônico e imunidade tributária". Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional n.2, 1996,
<http://www.aldemario.adv.br/livroe.htm>
10. FREITAS, Renata de. "Provedores ameaçam processar Telefônica", in :
<http://www.estado.com.br>, 08/01/2000.
11. LOBO TORRES, Ricardo. Os Direitos Humanos e a Tributação. RJ : renovar, 1995.
12. LOBO&IBEAS. "Tributação do software de prateleira", in:
<http://www.seprorj.org.br/associados/parecer/parec02.htm>
13. LUNA FILHO, Eury Pereira. "Internet no Brasil e o direito no ciberespaço - Migração de atividade econômicas e tributação", in :
<http://www.jus.com.br>
14. _____. "Limites Constitucionais à Tributação na Internet", in: <http://www.infojus.com.br/area1/euryluna10.htm>, em 10/05/99.
15. MACHADO, Hugo de Brito e SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. "Imunidade tributária do livro eletrônico", in : <http://www.jus.com.br/doutrina>
16. MACHADO, Hugo de Brito. "Livro eletrônico e imunidade tributária", palestra no 1o Congresso Nacional Internet, Software & Direito. RJ : Cepad,

1997.

17. MATTOS, Adriana. FERNANDES, Fátima. Lojas pulares rendem-se à internet.

FSP, 07/03/2000, p. 2-1.

18. NEGROPONTE, Nicolas. "A Vida digital". SP : Cia das Letras, 1995.

19. ESTADO DE SÃO PAULO. "Tecnologias da informação: Nova economia rumo à economia digital", in: <http://www.estado.com.br>, 02/01/2000 .

20. OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. "Direito e Internet : um diálogo atual e necessário". Revista Sequência, CPG/UFSC, n° 35, julho de 1999.

21. _____ Direito e internet : a regulamentação do ciberespaço. 2. ed. Florianópolis: UFSC-CIASC, 1999.

22. PEREIRA, Alexandre Libório Dias. "Comércio eletrônico na sociedade da Informação: da segurança técnica à confiança jurídica". Coimbra : Almedina, 1999.

23. REIS, Maria Lucia Américo dos. "Comercialização de livros e periódicos através de CD-ROM", in:

<http://www.geocities.com/Athens/Olympus/7393/imunidadecdrom.htm>

24. SAMUELSON, Robert J. "O século da internet", in:

<http://www.estado.com.br> , 24/01/2000.

25. SARAGIOTO, Daniela. "Internet oferece 2ª via do IPVA", in.

<http://www.estado.com.br>, 09/01/2000.

26. SOBRINHO, José Wilson Ferreira. "Perfil tributário do provedor na internet", in: <http://www.leidsonfarias.adv.br/perfil.html>

27. SIQUEIRA, Ethevaldo. "Internet já tem 1 bilhão de sites", in : O Estado

de São Paulo. <http://www.estado.com.br>, 22/01/2000.