WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FUNDAÇÃO FACULDADE DE DIREITO DA BAHIA
Pós-graduação em Direito Tributário

SANDRO BATISTA DOS SANTOS

AS PARTICULARIDADES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL

SALVADOR
2013

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

SANDRO BATISTA DOS SANTOS

AS PARTICULARIDADES DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL

Este é um Trabalho Monográfico apresentado ao Curso de Pós-graduação em Direito Tributário da Fundação Faculdade de Direito da Bahia (Universidade Federal da Bahia), como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

SALVADOR
2013

IPVA, IPTU
CPMF *forever*
É tanto imposto
Que eu já nem sei!...
ISS, ICMS
PIS e COFINS, pra nada...
Integração Social, aonde?
Só se for no carnaval

Eles nem tchum
Mas tu paga tudo
São eles os senhores da vez
Tu és comum, eles têm fundo
Pra acumular, com o respaldo da lei
Essa gente não quer nada
É praga sem precedente
Gente que só sabe fazer
Por si, por si

Tudo até parece claro
À luz do dia
Mas claro que é escuso
Não pense que é só isso
Ainda tem a farra do IR

Dinheiro demais!
Imposto a mais, desvio a mais
E o benefício é um horror
Estradas, hospitais, escolas
Tsunami a céu aberto,
Não está certo

Pra quem vai tanto dinheiro?
Vai pro homem que recolhe
O imposto
Pois o homem que recolhe
O imposto
É o impostor

(Música “Imposto” do Djavan)

SANTOS, Sandro Batista dos. As particularidades da obrigação tributária no ambiente virtual. 72 f. 2013. Monografia (Especialização) - Fundação Faculdade de Direito da Bahia, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013.

RESUMO

Nesta pesquisa, busca-se esclarecer as noções básicas da Internet, em que se leva em consideração o conceito, a estruturação como rede global, o funcionamento dependente do serviço de telecomunicação, os valores que surgiram a partir do uso da rede onde caracterizam a sociedade da informação, ciberespaço e realidade virtual como termos análogos. O presente trabalho através de um estudo bibliográfico tem o objetivo de analisar os efeitos da utilização da Internet para o campo do direito tributário, a partir da visualização da nova sistemática engendrada pela dinâmica da realidade virtual na constituição da obrigação tributária. Ainda, confirma-se o impacto que a utilização da rede mundial de computadores tem provocado a relação jurídica tributária. Os problemas que estão sendo gerados pela quebra do paradigma espacial inexistente na Internet foram analisados, juntamente ao impacto provocado no estabelecimento competência tributária. Foi indispensável fazer distinções de conceitos e algumas vezes apresentar as relações entre as categorias de fatos, para fazer ascender uma nova percepção do "fato virtual". Não se esqueceu de indicar a força normativa das normas tributárias na prática de atividades tributáveis, em que a Internet pôs-se apenas como instrumento de formalização de um negócio jurídico. Logo, os limites à tributação que foram instituídos na Constituição Federal permanecem, também, plenamente eficazes . Acerca dos comportamentos dos sujeitos da relação jurídica tributária, observamos que existem pontos positivos e negativos tanto para sujeitos passivos como para os ativos. Diante deste quadro, existe uma tendência à unificação da arrecadação de tributos, principalmente do ICMS, pois seria uma forma de reduzir as perdas de receitas por atos de evasão fiscal e minimizar os conflitos fiscais, mas o repasse das receitas arrecadadas deveria ser realizado aos entes competentes. A pesquisa revela a necessidade de inovações normativas no campo tributário para frear os conflitos que são e serão gerados entre os sujeitos da relação jurídica tributária quando é utilizada a Internet para firmar relações jurídicas.

Palavras-chaves: Direito tributário. Internet. Obrigação tributária. Ambiente virtual.

SANTOS, Sandro Batista dos. The particularities of tax liability in the virtual environment. 72 f. In 2013. Monograph - Fundação Faculdade de Direito da Bahia, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2013.

ABSTRACT

This research seeks to clarify the basics of the Internet, as it takes into account the concept, the structure as a global network, the operation dependent on telecommunication service, values that arose from the use of the network which characterize society information, cyberspace and virtual reality as similar terms. This paper through a bibliographical study aims to analyze the effects of Internet use for the field of tax, from the view of the new system engendered by the dynamics of virtual reality in the constitution of the tax obligation. Still, it is confirmed the impact that the use of the World Wide Web has caused the tax relationship. The problems that are being generated by the breakdown of spatial paradigm nonexistent on the Internet were analyzed, along with the impact caused on the property tax jurisdiction. It was essential to make distinctions and concepts sometimes present relations between the categories of facts, to ascend a new perception of "virtual fact." Do not forget to indicate the normative force of the tax provisions in the practice of taxable when the Internet began only as a tool for formalizing a legal business. Thus, the limits to taxation that were instituted in the Constitution remain also fully effective. About the behavior of the subjects of the tax relationship, we observe that there are positives and negatives to both. Given this context, there is a tendency to unify tax collection, especially the ICMS, it would be a way to reduce revenue losses by acts of tax evasion and minimize tax conflicts, but the transfer of the revenues collected should be done to loved competent. The research shows the need for innovations in the tax regulations to curb conflicts that are generated and will be among the subjects of tax relationship when using the Internet to establish legal relations.

Keywords: Tax Law. Internet. Tax obligation. Virtual environment.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Evolução do Número de Domínios.br 16
Gráfico 2 – Evolução do Número de Hosts do Brasil 17
Figura 1 – Modelo da rede WWW 22
Figura 2 – Dimensões das obrigações e dos deveres.....38
Figura 3 - Incidência em atividades ligadas à Internet 45
Gráfico 3 - Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões.....49
Gráfico 4 - E-consumidores no Brasil - Milhões 50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Números de hosts em 2011 17
Tabela 2 - Números de hosts em 2005 18
Tabela 3 - Números de hosts em 2001 19
Tabela 4 - Números de hosts em 1998 20
Tabela 5 - Números de hosts em 1995 20

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ARPA	Advanced Research Project Agency
Cetic.br	Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação
CF	Constituição Federal
CGI.br	Comitê Gestor da Internet no Brasil
CMSI	Cúpula Mundial da Sociedade da Informação
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DNS	Domain Name System
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IP	Internet Protocol
IR	Imposto de Renda
ISS	Imposto sobre Serviço
ISSQN	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
NIC.br	Núcleo de Informação e Coordenação do Ponto BR
ONU	Organização das Nações Unidas
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribuna Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCP	Transmission Control Protocol
UIT	União Internacional de Telecomunicações
WWW	World Wide Web

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 10
2 CONCEITO DE DADO E A QUESTÃO DA TRANSMISSÃO 12
3 BREVES ESCLARECIMENTOS SOBRE A INTERNET 14
3.1 ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DA INTERNET 21
3.2 NOÇÕES BÁSICAS SOBRE DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO E CIBEREPAÇO 23
3.3 A PERCEPÇÃO DA REALIDADE SOB INFLUÊNCIA DA INTERNET NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO 26
3.4 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL 29
4 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM AMBIENTE VIRTUAL ... 37
4.1 CONCEITO E DISTINÇÃO ENTRE OBRIGAÇÃO E DEVER 37
4.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E INTERNET 39
4.3 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL 42
4.4 A INCIDÊNCIA E OS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR NO AMBIENTE VIRTUAL 44
4.5 A REPERCUSSÃO DO USO DA INTERNET NA INCIDÊNCIA DO ICMS 49
4.6 A REPERCUSSÃO DO USO DA INTERNET NA INCIDÊNCIA DO ISS 56
4.7 A ATIVIDADE DO PROVEDOR DE ACESSO A INTERNET 58
5 O COMPORTAMENTO DOS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURIDICO-TRIBUTÁRIA FORMADA PELO USO DA INTERNET 64
6 A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM O AMBIENTE VIRTUAL 67
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS 70
REFERÊNCIAS 72

1 INTRODUÇÃO

A globalização traz consigo muitos fenômenos interessantes, dentre os quais se pode citar a evolução da Internet. Desta nova tecnologia surge a idéia da existência de um mundo virtual, que é denominado por alguns doutrinadores de sociedade da informação.[1] Entretanto, esta é uma área de difícil regulação, devido as suas características intrínsecas, principalmente a intangibilidade e a extensão indefinida. Por outro lado, é possível estar onde jamais se imaginou e praticar o que jamais se praticou, tudo isso sem sair do recinto, onde fica o instrumento que torna estas peripécias possíveis: o computador ligado a uma rede mundial.

Uma digressão é pertinente para apontar que, ao contrário das discussões na doutrina, aqui não se enfoca a existência de um suposto serviço de acesso à Internet. Embora se entenda não ser possível incidir tributo sobre esta categoria de atividade, pois se trata de serviço de telecomunicação sujeito à incidência de ICMS, pago ao fisco estadual discriminado na fatura do próprio serviço, para jurisprudência pátria, é um “serviço de valor adicionado”. Por isso, cogitar a possibilidade de cobrar tributo pelo acesso, em si, já soa com um profundo nível de inconstitucionalidade da norma, porque não há qualquer transformação entre objeto do serviço de telecomunicação contratado por um provedor de Internet e a atividade de disponibilizar o acesso à Internet aos usuários.

De volta ao tema, antecipadamente, frisa-se que, no percurso deste trabalho serão utilizadas como sinônimas à idéia de ambiente virtual as expressões: Internet, rede mundial de computadores, sociedade da informação e ciberespaço.

Da referida situação, surgem diversas indagações que darão fôlego ao desenvolvimento deste trabalho. Entre estes questionamentos, a pesquisa centraliza-se em observar as particularidades da obrigação tributária diante de atividades realizadas na Internet, cujos efeitos podem ou não concretizar fatos geradores de obrigações tributárias e algumas consequências para arrecadação dos entes tributantes.

A criação de normas gerais de uso do ciberespaço, implementadas através de organismos internacionais, pode aperfeiçoar as técnicas de arrecadação

---

[1] ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito da Internet e da sociedade da informação**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

e esclarecer aos sujeitos passivos das obrigações, que decorrem do uso da Internet, da necessidade do recolhimento dos tributos.

Os fatos geradores que decorrem de atividades realizadas através da rede mundial de computadores exigem uma discussão ampla, em face do caráter internacional do tema. Isso já foi iniciado com a Cúpula Mundial da Sociedade da Informação (CMSI), com apoio da Organização das Nações Unidas (ONU), que visa discutir temas ligados ao ambiente virtual.

A dificuldade de identificação dos usuários e da caracterização de alguns fatos geradores na rede mundial são motivos que podem prejudicar a arrecadação de tributos pelos entes estatais. Além disso, por ser uma realidade imaterial, a Internet é “terreno fértil” para os conflitos de competência tributária (guerras fiscais).

A Internet é o meio de comunicação, em aspecto evolutivo, cujo uso mais rapidamente se difundiu no Brasil. Contudo, há uma fase de ruptura e incertezas. Percebe-se que são muitas dificuldades enfrentadas pelos operadores do direito, pois a regulação deste ambiente imaterial é incipiente. Além disso, a aplicação da lei tributária neste ambiente sem dimensão espacial é complexa, tendo em vista que qualquer pessoa desta nova aldeia pode, em face dos meios cibernéticos, principiar a concretização de uma hipótese de incidência tributária, cujos efeitos podem se suceder em outros países.

Destarte, os estudos foram realizados através da utilização de materiais e recursos bibliográficos e digitais, bem como outros que no decorrer da pesquisa subsidiaram-na de modo significativo, no intuito de conceber a este trabalho de conclusão de curso um caráter científico.

2 CONCEITO DE DADO E A QUESTÃO DA TRANSMISSÃO

O computador é uma “máquina” que funciona em razão de ser alimentada ao todo instante, realizando o deslocamento de dados de um ponto a outro, seja interna ou externamente. Os deslocamentos são internos quando ocorrem nas memórias (unidade físicas) da própria máquina. Por outro viés, os deslocamentos externos seriam aqueles dependentes da comunicação com unidades independentes ou de outros computadores.

Para melhor compreensão do tema desta seara, é indispensável desnudar o conceito do objeto que impulsiona o trabalho do computador: “dado”. Assim, indaga-se: o que é um dado? Ou o que são dados? A definição mais clara foi elaborada por Benito Piropo, quando expõe que “um ‘dado’ é qualquer característica de um objeto, ser ou sistema que possa ser registrado”.[2] Este autor, ainda, demonstra o teor da sua posição:

> Por exemplo: uma sala de aula contém um determinado número de alunos. Esse número é um dado. O número de lugares (carteiras) existentes na sala também é um dado. Assim como são dados a idade, data de nascimento, nome, endereço e demais características de cada aluno.[3]

O conceito de “informação” também é inerente à abrangência do estudo, pois é a consequência da organização/ transformação de um conjunto de dados. Neste sentido, Benito Piropo diz que a “‘informação’ é aquilo que se obtém ao processar dados, o resultado do processamento de dados”.[4] Ao tempo em que indica que a ação de processar implica em fazer algo, acredita-se que com os dados, através de um método, maneira ou procedimento. Desta forma, a informação é o resultado deste processo aplicado aos dados.

Diante disso, pode-se resumir que a informação é, nada mais, nada menos, do que um conjunto de dados, arranjados de modo lógico e coerente, voltada para uma atividade cotidiana.

Para existir a comunicação entre computadores, será necessário interligá-los através de uma rede de comunicação. As redes, em regra, podem ser públicas

---

[2] PIROPO DA-RIN, Benito. **Computadores**: dados e informações. Disponível em: <http://www.bpiropo.com.br/ fpc20050620.htm>. Acesso em: 18 abr. 2013.
[3] *Idem. Ibidem.*
[4] *Idem. Ibidem.*

ou privadas. Estas possuem o acesso limitado a um grupo restrito de usuários, logo são monitoradas pelos seus proprietários, os quais figuram, com frequência, empresas privadas, universidades, governos, organismos internacionais, associações e outras entidades. Por outro lado, existem as redes públicas representada pela Internet que é a maior entre elas, por conta do seu tamanho e estrutura incomparáveis.

Nesta linha, a transmissão de dados é possível através da corrente elétrica com suporte em fios, de ondas que se propagam pelo ar – produzidas por um emissor e captadas pelo receptor – ou por meio da luz – com uso de fibras de vidros flexíveis, conhecida como fibras óticas. Cada meio de transmissão possui suas vantagens e desvantagens. A corrente elétrica, por exemplo, gera campos eletromagnéticos que podem ocasionar interferências. As ondas, em razão de obstáculos, produzem zonas com ausências de conexão. Por fim, as fibras óticas têm um alto custo de instalação, em decorrência de equipamentos especiais para aparagem da junção entre pontas de cabos que devem ser perfeitamente executadas, bem como, nos casos de rompimento interno, a difícil tarefa de localizar o ponto a ser reparado.

No processo de transmissão, os dados são segmentados em pequenos blocos chamados de pacotes e, assim, são encaminhados pacote a pacote.[5] Desta forma, neste sistema, haverá uma unidade emissora e outra receptora da informação. Aquela segmenta os dados em pacotes que são envidados ao receptor, que, no processo, recebem-nos para remontá-los, restabelecendo a forma original da informação transmitida.

---

[5] COMER, Douglas E. **Redes de computadores e Internet**. Tradução Marinho Barcellos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

3 BREVES ESCLARECIMENTOS SOBRE A INTERNET

A Internet foi originada do modelo de rede criada pelo Departamento de Defesa Estadunidense, em 1969, para fins de desenvolvimento militar. O escopo estadunidense era descentralizar os repositórios de informações sobre a segurança do país.[6] Contudo, nota-se que este período é pós-guerra, coincidente com a denominada pelos historiadores de "guerra-fria", caracterizada pela intensa corrida desenvolvimentista e armamentista. A disputa entre as grandes potências era de cunho ideológica. Por isso, a política de marketing para exercer uma pressão psicológica no inimigo foi a principal arma. Logo, as inovações tecnológicas eram fundamentais para efetivar essas políticas. A nossa Internet de hoje nasceu da necessidade das potências demonstrarem a capacidade tecnológica para vencerem a guerra de informações, com o escopo de disseminar, rapidamente, as notícias pró e contra as ideologias concorrentes.

A Internet teria surgido de uma única rede chamada de Advanced Research Project Agency (ARPANET). Num segundo momento, ocorreu a sua expansão para os centros de pesquisas universitários, e, posteriormente, toda a sociedade passou a acessar a rede como se vê atualmente. Por causa desta expansão, o Departamento de Defesa Estadunidense formou outra rede para seu uso exclusivo chamada de MILNET, segregando-a da original. A junção destas duas redes ficou conhecida como DARPA Internet, passando a se conectar às redes de vários países do mundo.[7]

Somente com a criação de um protocolo de comunicação universal, foi possível que os computadores se comunicassem uns com os outros. Foi estabelecida em 1978, a divisão do protocolo em duas partes: servidor-a-servidor, *Transmission Control Protocol* (TCP) e protocolo inter-redes, *Internet Protocol* (IP). A fusão dos padrões de comunicações originou o protocolo atual de comunicação TCP/IP, amplamente difundido, posto que possui alta flexibilidade e adapta-se bem à inúmeros sistemas.[8]

---

[6] OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito tributário e a Internet**. Campinas: LZN Editora, 2004. p. 34.
[7] *Idem. Ibidem.*
[8] CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. Tradução de Roneide Venancio Majer. v.1. São Paulo: Paz e terra, 2006. p. 84.

Os usuários domésticos começam a ter acesso à rede quando surge o mircocomputador, que só foi possível a partir do desenvolvimento dos microprocessadores, pois houve a redução dos componentes físicos das máquinas.

O desenvolvimento da Internet se inicia por volta do ano de 1990, quando, na Europa, emerge a teia mundial, *World Wide Web* (WWW), que apresenta esta nova engenharia de acesso à informação. Esse acontecimento facilitou a transmissão entre computadores pelo mundo, sob a denominação mais conhecida de Internet, momento caracterizador do uso comercial da rede.

A Liliana Minardi esclarece fielmente a situação que envolve a questão conceitual da Internet:

> O que é *Intenet*? A resposta não é clara nem completa. Sob o ponto de vista técnico, a *Intenet* é uma imensa rede que liga elevado número de computadores em todo o planeta. As ligações surgem de várias maneiras: redes telefônicas, cabos e satélites. Sua difusão é levemente semelhante à da rede telefônica. Existe, entretanto, uma radical diferença entre uma rede de computadores e uma rede telefônica: cada computador pode conter e fornecer, a pedido do usuário, uma infinidade de informações que dificilmente seriam obtidas por meio de telefonemas.[9] [grifo no original]

A Internet é também considerada como uma rede telemática, porque os serviços de informáticas e telecomunicações encontram-se associados e disponíveis à sociedade. Esta rede mundial acaba sendo uma porta de acesso a uma realidade imaterial, cujo uso tem consequências benéficas e prejudiciais, conforme também acontece na realidade material. Igualmente ao entendimento agora citado:

> Existem aspectos relevantes na *Internet*: a constatação de que se depara com uma gigantesca fonte de *informações* destinadas ao navegador da *Internet*, que é uma pessoa. Portanto, a rede telemática é uma oportunidade de encontro, de confronto, de troca de opiniões, de crescimento de relações interpessoais (*global village*), com todas as vantagens e os riscos das relações sociais.[10] [grifo no original]

As pesquisas acerca da rede mundial ganham relevância em razão das grandes facilidades proporcionadas para seus usuários, consistentes na disponibilidade de comunicação e no fornecimento de serviços. O Cetic.br (Centro

---

[9] PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. São Paulo: Atlas, 2000. p. 27.
[10] *Idem. Ibidem.*

de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação) monitora alguns indicadores da Internet no Brasil.

Os brasileiros, em razão das inúmeras políticas públicas de incentivo, cada vez mais estão descobrindo as vantagens de uso das tecnologias digitais, como a Internet. A prova disso são os números de domínios[11] criados na base ".br".

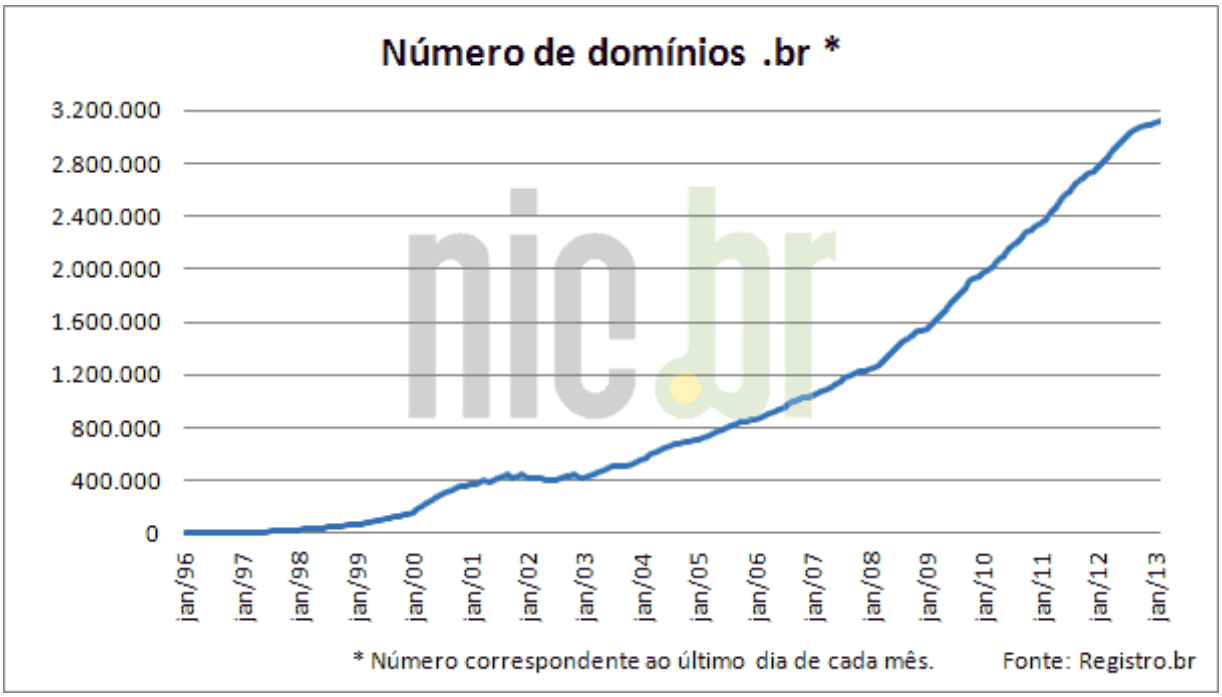

Gráfico 1 – Evolução do Número de Domínios.br [12]

No gráfico acima, podemos ver que os registros de domínios brasileiros tiveram um crescimento quase geométrico. Este movimento é um indicativo de que a população brasileira tem substituído a maneira de executar atividades cotidianas, por meio da rede mundial de computadores. Assim, ainda que se vejam benefícios quanto ao tempo, deslocamento etc., também deve ser pesados as consequências do uso deste instrumento. Daí uma vez mais a relevância de debruçarmo-nos na abordagem do tema.

Outro índice interessante apresentado pela Network Wizards e divulgado pelo Cetic.br refere-se ao número de hospedeiros[13] no Brasil.

---

[11] Para esclarecer o contexto, o termo "domínio" conota o nome através do qual se pode localizar identificar um computador associado à Internet. Este representaria um grande conjunto de números binários de difícil memorização, por isso se adotou um formato externo simplificado. Domínio. , a enciclopédia livre. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Dom%C3%ADnio>. Acesso em: 07 abr. 2013.

[12] Dados fornecidos pela Network Wizards divulgados pelo Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação. Disponível em: <http://www.cetic.br/dominios/index.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

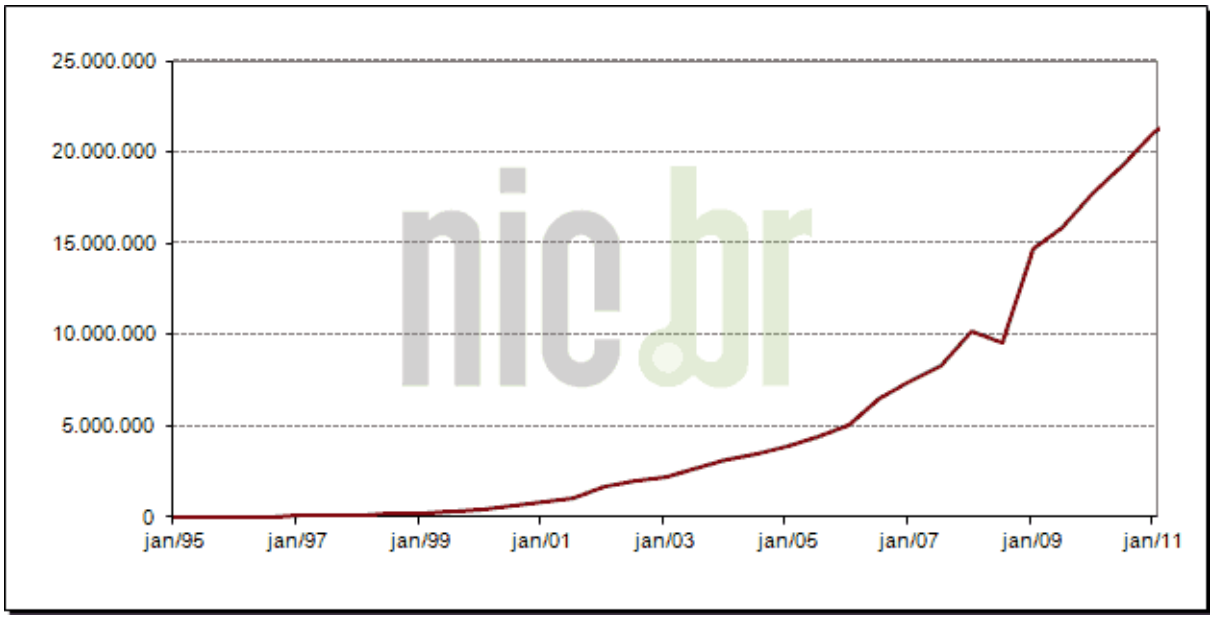

Gráfico 2 – Evolução do Número de Hosts do Brasil [14]

Em comparação com os demais países do mundo, não existem dúvidas que o Brasil teve um significativo aumento na inclusão digital, considerando-se, principalmente, a condicionante de ser um país em desenvolvimento.

Tabela 1 - Números de hosts em 2011

POSIÇÃO DOS PAÍSES POR NÚMERO DE HOSTS Fonte: Network Wizards 2011				
	País	**Jul 11**	**Jan 11**	**Class. Jan 11**
1º	Estados Unidos*	474.725.293	460.536.876	1º
2º	Japão (.jp)	63.199.811	59.968.541	2º
3º	Itália (.it)	24.923.735	24.483.783	3º
4º	**Brasil (.br)**	**22.212.190**	**21.121.168**	**4º**
5º	Alemanha (.de)	20.148.634	20.839.544	5º
6º	China (.cn)	17.446.117	17.844.492	6º
7º	Austrália (.au)	16.952.338	15.796.154	7º
8º	França (.fr)	16.254.627	15.549.341	8º
9º	México (.mx)	14.467.988	13.817.502	9º
10º	Holanda (.nl)	13.507.022	13.596.075	10º
11º	Rússia (.ru)	12.550.558	11.831.484	11º
12º	Polônia (pl)	12.391.453	11.299.130	12º
13º	Argentina (.ar)	8.628.736	7.139.703	15º
14º	Canadá (.ca)	8.608.728	7.705.869	14º
15º	Reino Unido (.uk)	8.363.257	8.340.756	13º
16º	Índia (.in)	6.777.881	5.708.198	17º

[13] O termo “host” é equivalente a “hospedeiro” significa uma máquina ou computador qualquer conectado a uma rede que recebe e/ou oferecer informações, recursos, serviços e aplicações aos usuários. Host. **Wikipédia**, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Dom%C3%ADnio>. Acesso em: 07 abr. 2013.

[14] Dados fornecidos pela Network Wizards divulgados pelo Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação. Disponível em: <http://www.cetic.br/dominios/index.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

17º	Taiwan (.tw)	6.144.613	5.970.584	16º
18º	Suíça (.ch)	5.232.713	5.062.397	18º
19º	Bélgica (.be)	5.041.680	4.774.473	19º
20º	Suécia (.se)	4.919.057	4.741.830	20º
21º	Finlândia (.fi)	4.603.467	4.480.613	21º
22º	Espanha (.es)	4.266.121	3.996.519	25º
23º	Dinamarca (.dk)	4.242.576	4.168.431	23º
24º	África do Sul (.za)	4.162.786	4.184.815	22º
25º	Turquia (tr)	4.034.284	4.003.186	24º
26º	República Tcheca (.cz)	3.988.136	3.831.296	26º
27º	Portugal (.pt)	3.558.417	3.384.374	28º
28º	Noruega (.no)	3.523.575	3.542.038	27º
29º	Áustria (.at)	3.389.616	3.376.617	29º
30º	Colômbia (.co)	3.343.134	3.009.942	30º

***** (.edu, .us, .mil, .org, .gov, .com, .net e .info)

Em consideração aos indicadores do ano de 2011, vê-se que, em dez anos, o Brasil passou da posição de décimo segundo no ranking em número de hosts para a posição de quarto lugar, um aumento expressivo superior a 21 milhões de hosts.

É importante apresentar dados fornecidos pela pesquisa em 2005 e 2001.

Tabela 2 - Números de hosts em 2005

POSIÇÃO DOS PAÍSES POR NÚMERO DE HOSTS Fonte: Network Wizards 2005				
	País	**Jul 05**	**Jan 05**	**Class. Jan 05**
1º	Estados Unidos*	235.047.923	210.817.656	1º
2º	Japão (.jp)	21.304.292	19.543.040	2º
3º	Itália (.it)	9.965.942	9.343.663	3º
4º	Alemanha (.de)	7.657.162	6.127.262	5º
5º	Holanda (.nl)	6.781.729	6.443.558	4º
6º	França (.fr)	5.473.719	4.999.770	6º
7º	Austrália (.au)	5.351.622	4.820.646	7º
8º	Reino Unido (.uk)	4.688.286	4.449.190	8º
9º	**Brasil (.br)**	**4.392.693**	**3.934.577**	**9º**
10º	Taiwan (.tw)	3.838.383	3.516.215	11º
11º	Canadá (.ca)	3.525.392	3.839.173	10º
12º	Polônia (.pl)	3.055.075	2.482.546	13º
13º	Suécia (.se)	2.701.456	2.668.816	12º
14º	Bélgica (.be)	2.238.900	2.012.283	14º
15º	Finlândia (.fi)	2.138.701	1.915.506	15º
16º	Dinamarca (.dk)	2.110.002	1.908.737	16º
17º	México (.mx)	2.026.633	1.868.583	17º
18º	Suíça (.ch)	1.823.012	1.785.427	18º
19º	Austria (.at)	1.812.776	1.594.059	19º
20º	Noruega (.no)	1.533.941	1.237.270	21º

21º	Espanha (.es)	1.380.541	1.304.558	20º
22º	Rússia (.ru)	1.306.427	1.135.833	22º
23º	Argentina (.ar)	1.233.175	1.050.639	23º
24º	Portugal (.pt)	1.186.148	605.648	31º
25º	Israel (.il)	1.069.088	1.004.141	24º
26º	Hong Kong (.hk)	859.926	856.244	25º
27º	República Tcheca (.cz)	819.773	724.631	26º
28º	Índia (.in)	787.543	276.293	37º
29º	Tailândia (.th)	786.226	514.228	32º
30º	Turquia (.tr)	753.394	611.557	29º

* (.edu, .us, .mil, .org, .gov, .com e .net)

Tabela 3 - Números de hosts em 2001

POSIÇÃO DOS PAÍSES POR NÚMERO DE HOSTS Fonte: Network Wizards 2001				
	País	**Julho 01**	**Janeiro 01**	**Class. Jan 01**
1º	Estados Unidos*	91.325.692	80.557.512	1º
2º	Japão (.jp)	5.887.096	4.640.863	2º
3º	Canadá (.ca)	2.685.100	2.364.014	3º
4º	Alemanha (.de)	2.399.004	2.163.326	5º
5º	Reino Unido (.uk)	2.349.710	2.291.369	4º
6º	Itália (.it)	2.015.621	1.630.526	6º
7º	Austrália (.au)	1.865.350	1.615.939	7º
8º	Holanda (.nl)	1.763.133	1.309.911	8º
9º	França (.fr)	1.404.617	1.229.763	9º
10º	Taiwan (.tw)	1.280.032	1.095.718	10º
11º	Suécia (.se)	1.038.108	764.011	13º
12º	**Brasil (.br)**	**1.025.067**	**876.596**	**11º**
13º	Espanha (.es)	921.505	663.553	14º
14º	Finlândia (.fi)	872.618	771.725	12º
15º	México (.mx)	701.374	559.165	15º
16º	Bélgica (.be)	613.833	417.130	20º
17º	Áustria (.at)	600.752	504.144	17º
18º	Noruega (.no)	590.569	525.030	16º
19º	Dinamarca (.dk)	538.672	435.556	19º
20º	Suíça (.ch)	518.191	461.456	18º
21º	Polônia (.pl)	509.258	371.943	22º
22º	Nova Zelândia (.nz)	391.136	345.107	23º
23º	Argentina (.ar)	368.402	270.275	25º
24º	Coréia(.kr)	367.466	397.809	21º
25º	Rússia (.ru)	346.550	298.014	24º
26º	Hong Kong (.hk)	306.067	228.979	26º
27º	Israel (.il)	206.365	180.263	28º
28º	República Tcheca (.cz)	185.005	153.902	-
29º	Singapura (.sg)	182.639	175.799	30º
30º	Hungria (.hu)	180.682	158.732	-

***** (.edu, .us, .mil, .org, .gov, .com e .net)

O que se pode perceber nos quatro primeiros anos da apuração houve uma evolução gradativa dos números de hosts no Brasil.

Tabela 4 - Números de hosts em 1998

POSIÇÃO DOS PAÍSES POR NÚMERO DE HOSTS Fonte: Network Wizards 1998				
	País	**Jul 98**	**Jan 98**	**Class. Jan 98**
1º	Estados Unidos*	25.739.702	20.623.995	1º
2º	Japão (.jp)	1.352.200	1.168.956	2º
3º	Reino Unido (.uk)	1.190.663	987.733	4º
4º	Alemanha (.de)	1.154.340	994.926	3º
5º	Canadá (.ca)	1.027.571	839.141	5º
6º	Austrália (.au)	750.327	665.403	6º
7º	Holanda (.nl)	514.660	381.172	8º
8º	Finlândia (.fi)	513.527	450.044	7º
9º	França (.fr)	431.045	333.306	9º
10º	Suécia (.se)	380.634	319.065	10º
11º	Itália (.it)	320.725	243.250	12º
12º	Noruega (.no)	312.441	286.338	11º
13º	Espanha (.es)	243.436	168.913	15º
14º	Suíça (.ch)	205.593	114.816	20º
15º	Dinamarca (.dk)	190.293	159.358	16º
16º	Nova Zelândia	177.753	169.264	14º
17º	Coréia (.kr)	174.800	121.932	18º
18º	**Brasil (.br)**	**163.890**	**117.200**	**19º**
19º	Bélgica (.be)	153.760	87.938	23º
20º	África do Sul (.za)	140.577	122.025	17º
21º	Áustria (.at)	132.202	109.154	21º
22º	Rússia (.ru)	130.422	94.137	22º
23º	Taiwan (.tw)	103.661	176.836	13º
24º	Polônia (.pl)	98.798	77.594	24º
25º	Israel (.il)	87.642	64.233	26º
26º	México (.mx)	83.949	41.659	30º
27º	Hungria (.hu)	73.987	46.082	29º
28º	Hong Kong (.hk)	72.232	66.617	25º
29º	República Tcheca (.cz)	65.672	52.498	28º
30º	Singapura (.sg)	59.469	57.605	27º

* (.edu, .us, .mil, .org, .gov, .int, .com e .net)

Ainda, veja-se que a Network Wizards disponibiliza dados acerca da apuração dos hospedeiros a partir do ano de 1995.

Tabela 5 - Números de hosts em 1995

POSIÇÃO DOS PAÍSES POR NÚMERO DE HOSTS Fonte: Network Wizards 1995				
	País	**Julho 95**	**Janeiro 95**	**Class. Jan 95**
1º	Estados Unidos*	4.269.890	3.179.170	1º
2º	Alemanha (.de)	350.707	207.717	3º

3º	Reino Unido (.uk)	291.258	241.191	2º
4º	Canadá (.ca)	262.644	186.722	4º
5º	Austrália (.au)	207.426	161.166	5º
6º	Japão (.jp)	159.776	96.632	6º
7º	Holanda (.nl)	135.462	89.227	8º
8º	França (.fr)	113.974	93.041	7º
9º	Finlândia (.fi)	111.861	71.372	10º
10º	Suécia (.se)	106.725	77.594	9º
11º	Noruega (.no)	66.608	49.725	12º
12º	Suíça (.ch)	63.795	51.512	11º
13º	Itália (.it)	46.143	30.697	14º
14º	Nova Zelândia (.nz)	43.863	31.215	13º
15º	África do Sul (.za)	41.329	27.040	17º
16º	Áustria (.at)	40.696	29.705	15º
17º	Espanha (.es)	39.919	28.446	16º
18º	Dinamarca (.dk)	36.964	25.935	18º
19º	Coréia (.kr)	23.791	18.049	20º
20º	Bélgica (.be)	23.706	18.699	19º
21º	Israel (.il)	18.223	13.251	22º
22º	Taiwan (.tw)	16.166	14.618	21º
23º	Polônia (.pl)	15.692	11.477	25º
24º	Hong Kong (.hk)	15.392	12.437	23º
25º	República Tcheca (.cz)	14.842	11.580	24º
26º	**Brasil (.br)**	**11.576**	**800**	**45º**
27º	Hungria (.hu)	11.298	8.506	26º
28º	Irlanda (.ie)	9.941	6.219	28º
29º	Portugal (.pt)	8.748	5.999	29º
30º	México (.mx)	8.382	6.656	27º

***** (.edu, .us, .mil, .org, .gov, .int, .com e .net)

Dos dados foi observado um recorte nesta pesquisa em três períodos distintos: o primeiro inicial, um outro intermediário e, por último, o mais recente, onde o Brasil é o quarto do ranking em números de hospedeiros.

Assim, o crescimento espantoso do uso desta forma de tecnologia de comunicação justifica o interesse por este tema, com objetivo de equilibrar os conflitos da sociedade em consequência de atos realizados através da Internet que produzem efeitos dentro e fora de sua virtualidade.

3.1 ESTRUTURA E FUNCIONAMENTO DA INTERNET

Observa-se as ligações[15] que existem entre os computadores. Na figura abaixo, eles estão conectados em rede, conforme a estrutura da WWW, em teia.

[15] Para Celso Marcelo a Internet é organizada na forma de espinhas dorsais denominadas *backbones* (caracteriza-se como uma máquina capaz de garantir um enorme fluxo de dados) constituída

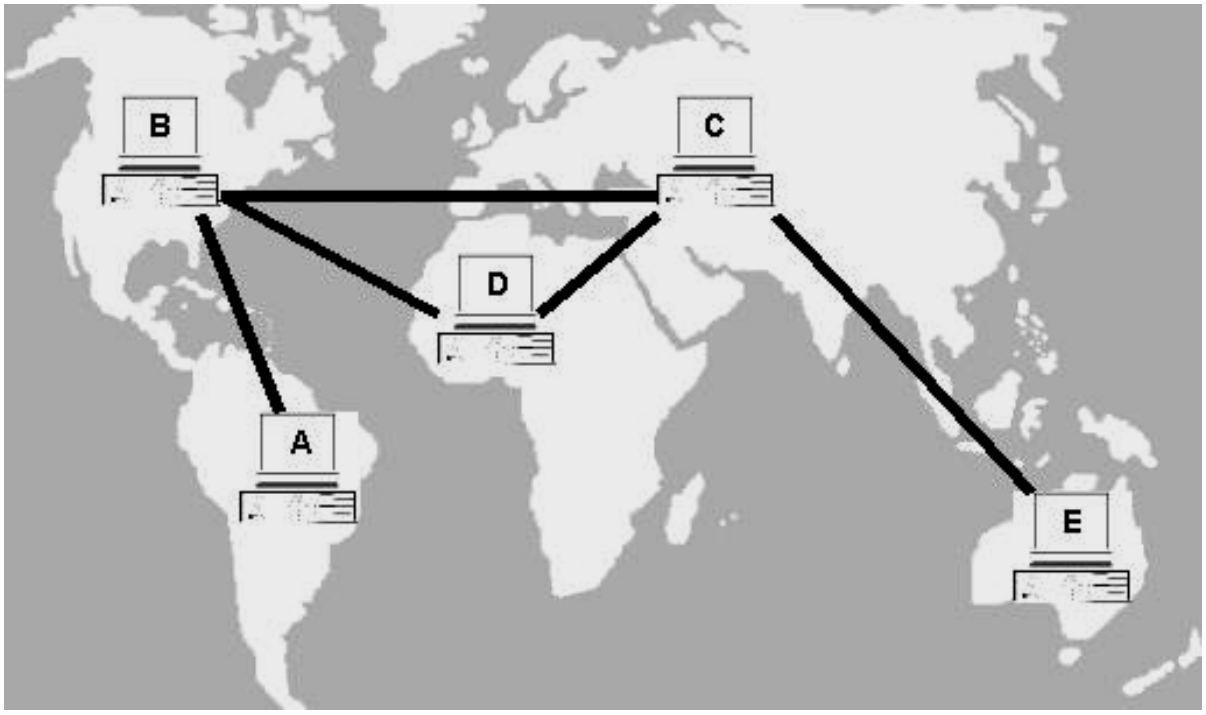

Figura 1 – Modelo da rede WWW[16]

Para compreender o funcionamento da rede, basta pensar na hipótese de que um usuário do computador A deseja se comunicar com um usuário do computador B. Considera-se que ambos estão ligados em rede, uma vez que o computador A está ligado diretamente ao computador B, então, de pronto, envia-lhe uma mensagem. Uma segunda suposição, em que o usuário do computador A queira mandar alguma mensagem para o usuário do computador D, ocorre que o computador A não possui uma ligação direta com o computador D. Frente a isso, é necessário que estejam conectados à Internet (WWW), pois a ligação direita do computador A com o B permite o envio da mensagem para o computador D, e aquele (B) funciona como uma ponte entre os computadores A e D. Deste modo, é dispensável a ligação direta entre todas as máquinas da rede. Contudo, é indispensável um caminho que permita a transferência da mensagem do remetente ao destinatário. Assim, é que funciona a rede mundial de computadores.[17]

Os dados transmitidos sempre buscam o caminho mais curto a ser percorrido na rede para que o destinatário receba a mensagem, salvo existência de

---

basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito tributário e a Internet**. Campinas: LZN Editora, 2004.

[16] Cf. DEPARTAMENTO de Ciência da Computação da Universidade Federal da Bahia (UFBA). **Curso de Inclusão Digital 2005**: entendendo a Internet. Disponível em: < http://homes.dcc.ufba.br/~frieda/inclusaodigital/internet.htm >. Acesso em: 20 fev. 2013.

[17] *Ibidem.*

obstrução. Da figura exemplo, supondo que A deseja mandar uma mensagem para E, são possíveis os caminhos ABCE ou ABDCE. Caso haja uma falha de comunicação entre os computadores B e C, o caminho ABCE não será útil à transmissão dos dados, por si a rede então direciona o fluxo para outro caminho, na situação o ABDCE, que, apesar de mais complexo, mas é eficiente para cumprir a tarefa. Em suma, a Internet permite que haja comunicação entre computadores mesmo sem possuírem ligações diretas.

3.2 NOÇÕES BÁSICAS SOBRE DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO E CIBEREPAÇO

A visão prática que se pode ter da Sociedade da Informação é a constituição de cidades e regiões que funcionam através de um banco de dados administrativos. Através disso, pode-se gerir todos os aspectos da vida do indivíduo/cidadãos, com implementação de programas para formulação de políticas públicas, assegura Yoneji Masuda.[18] Para este autor, são exemplos da era da informação: sistema médico regional por controle remoto, educação orientada por computador, sistema de prevenção de poluição de grandes regiões, central de idéias, sistemas de informação gerencial em pequenas empresas, centro de redesenvolvimento do trabalho ou corpo da paz informatizado.

Durante as leituras, encontra-se a equivalência observada entre os termos: “sociedade da informação”, “ciberespaço”, “realidade virtual” e outros. Todavia, cada termo tem suas especificidades. O Masuda concebe a sociedade de informação como termo cunhado para designar aquelas sociedades que vivem insertas em áreas de intenso uso das inovações tecnológicas que produzem facilidades para o cotidiano.

Existe uma complexidade para se conceituar o termo “ciberespaço”. Este, para Lévy “não compreende apenas materiais, informações e seres humanos, é também constituído e povoado por seres estranhos, meio texto meio máquinas, meio atores, meio cenários: os programas”.[19]

---

[18] MASUDA, Yoneji. **A sociedade da informação**: como sociedade pós-industrial. Tradução de Kinval Chaves Weber e Ângela Melim. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982. p.20.
[19] LEVY, Pierre. **Cibercultura**. 2. ed. São Paulo: Ed. 34, 2000. p. 41.

A primeira utilização da palavra ciberespaço foi realizada pelo romancista Willian Gibson, em 1984, no livro “Neuromante”. A finalidade do termo no livro era designar “o universo de redes digitais, descrito como campo de batalha entre as multinacionais, palco de conflitos mundiais, nova fronteira econômica e cultural. Logo, os usuários e criadores de redes digitais adotaram a utilização do termo.[20]

Para Lévy o ciberespaço é: “o espaço de comunicação aberto pela interconexão mundial dos computadores e das memórias dos computadores”.[21] Desta visão, observa este autor que não se excluem os sistemas de comunicação eletrônicos.

Em suma, o ciberespaço é a realidade que, em virtude das inovações tecnológicas nas áreas das telecomunicações, apresenta-se de forma imaterial. Alem disso, apesar de ter o aspecto de uma nova realidade, ela não perdeu, em momento algum, o vínculo com a realidade material, pois muitos resultados dos atos humanos realizados neste campo processam-se no mundo físico.

O ciberespaço é uno e indivisível. Essa unicidade encontra esteio no pensamento de Lévy que considera a existência de apenas um computador, mas diz que é impossível traçar seus limites e fixar seu contorno. Uma grande premissa reflexiva consegue traduzir a intensidade da problemática: “é um computador cujo centro está em toda parte e a circunferência em nenhuma, um computador hipertextual, disperso, vivo, pululante, inacabado, virtual, um computador de Babel: o próprio ciberespaço”.[22]

Ainda, pode ser dito que esta realidade virtual é decorrente da chamada globalização dos meios de comunicação,[23] conforme se vem explicitando aqui. No entanto, não há que se falar em reflexo na soberania nacional, pois se trata de um lugar metafísico, extraterritorial, que pertence a todas as pessoas ao mesmo tempo. A partir da opinião de Eduardo Loula, considera-se que “não é possível imaginarmos uma sociedade desvinculada da idéia do poder”, hoje se realizam esforços a fim da constituição de um novo poder. Este para além da noção que até o momento se impõe, o que, em verdade, requer uma composição entre os inúmeros países.

---

[20] *Idem. Ibidem.*
[21] *Idem. Ibidem.*
[22] *Idem*. **O que é o virtual?**. São Paulo: Ed. 34, 1996. p. 47.
[23] PAULA, Eduardo Loula Novais de. **Desmistificação do conceito de soberania em face ao direito internacional e à globalização**. Revista de direito da Unifacs, nº 111, 2009. Disponível em: <http:// revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/795>. Acesso em: 20. fev. 2013.

Para enfrentar o novo contexto trazido pela utilização da Internet, busca-se criar um poder não segmentado como são os atuais. Por esta razão, pensar num organismo internacional único e construído por tratados internacionais será um começo da revolução neste espaço virtual. Nestes termos, a União Internacional de Telecomunicações (UIT)[24] deve se direcionar a realizar ações que proporcionem esta nova forma de exercitar o poder. Pode-se constatar que, apesar das pessoas se individualizarem cada vez mais, o mesmo não ocorre com os Estados, os quais, dia-a-dia, encurtam relações nesta era de globalização.[25]

Assim, a UIT e outros organismos da ONU foram responsáveis pela elaboração da Cúpula Mundial sobre a Sociedade da Informação (CMSI), que foi instituída em 21 de dezembro de 2001, através da Resolução (A/RES/56/183), após convocação do Secretário Geral das Nações Unidas, Kofi Annan. [26]

No Brasil, primeiramente, o Comitê Gestor da Internet do Brasil foi criado pela Portaria Interministerial Número 147, de 31 de maio de 1995, o Ministério das Comunicações e o Ministério da Ciência e Tecnologia, a fim de assegurar qualidade e eficiência dos serviços ofertados, justa e livre competição entre provedores e manutenção de padrões de conduta de usuários e provedores. No entanto, o Decreto Presidencial nº 4.829, de 3 de setembro de 2003, alterou a portaria citada, criando o Comitê Gestor da Internet no Brasil (CGI.br), que dispõe sobre governança da Internet no país, estabelecendo diretrizes e a composição do comitê.[27]

Outra importante iniciativa do país para o ambiente virtual foi a formulação do Marco Civil da Internet no Brasil, que se trata de um projeto de lei (PL nº 2126/2011), em trâmite na Câmara dos Deputados. Este projeto contou com a

---

[24] "A União Internacional de Telecomunicações (UIT) (em francês*: Union internationale des télécommunications*; em inglês: *International Telecommunication Union*) é uma organização internacional destinada a padronizar e regular as ondas de rádio e telecomunicações internacionais. Foi fundada como *International Telegraph Union* (União Internacional de Telégrafos), em Paris, no dia 17 de maio de 1865 e é hoje a organização internacional mais antiga do mundo. Suas principais ações incluem estabelecer a alocação de espéctros de ondas de rádio e organizar os arranjos de interconexões entre todos os países permitindo, assim, ligações de telefone internacionais. É uma das agências especializadas da Organização das Nações Unidas (ONU), tendo sua sede em Genebra, na Suíça, próximo ao principal campus da ONU." (sic) Cf. UIT. In: Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: < http://pt.wikipedia.org/wiki/Uit >. Acesso em: 20 fev. 2013.

[25] Já se discute na esfera internacional esse quadro tecnológico propiciado pela Internet na Cúpula Mundial sobre a Sociedade da Informação (CMSI) também criada pela ONU.

[26] SILVA, Michéle Tancman Candidoda. **A geopolítica da rede e a governança global de Internet a partir da cúpula mundial sobre a sociedade da informação**. São Paulo: [s.n.], 2008. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, 2008. p.106.

[27] Cf. COMITÊ GESTOR DA INTERNET NO BRASIL (CGI.br). **Quem somos**. Disponível em: <http://www.cgi.br/sobre-cg/definicao.htm>. Acesso em: 06 abr. 2013.

participação dos internautas para que fosse confeccionado. cerca de 45 (quarenta e cinco) dias um *website* disponibilizou-se para receber opiniões para aprimorarem os textos de seus artigos.[28]

Ainda, o ciberespaço pode ser traduzido como meio eminentemente público. Em contraste com isso, a informação que circula neste meio pode ser de natureza pública ou privada (seja referente à vida privada ou intimidade da pessoa). Só para ilustrar, é semelhante a uma grande praça pública, em sua essência, permitindo a livre circulação de coisas e pessoas. Mas, por exemplo, quando um casal namora de modo mais caloroso, não se permite intromissão de nenhum terceiro, salvo quando ultrapasse o tolerável pela moral, cabendo ao Estado agir.[29]

Diante da explanação, observa-se que nem sempre caberá ao Estado intromete-se na relação estabelecida entre os particulares através do ambiente virtual. Haverá exceção quando esta gerar consequências físicas previstas nos ordenamentos jurídicos dos Estados dos sujeitos envolvidos ou se normas internacionais (convenções e tratados) vierem a dispor sobre a matéria.

3.3 A PERCEPÇÃO DA REALIDADE SOB INFLUÊNCIA DA INTERNET NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A realidade, conforme esboçado outrora, é uma só. É o local onde se produzem fatos materiais. Existe fisicamente e é palpável. A partir da utilização da Internet, alguns autores, tendenciosamente, começam a indicar a existência de uma realidade virtual. Apesar do caráter jurídico do estudo, não há como escapar da análise contínua e persistente acerca da questão: existem duas ou mais realidades? Após inúmeras divagações sobre o tema, é conclusivo informar que há apenas uma realidade. No entanto, esta apresenta, *a priori*, duas dimensões: uma dimensão material e outra imaterial.

A consideração esboçada decorre da simples observação dos sujeitos envolvidos e efeitos produzidos no âmbito material pelo uso da Internet, os últimos

---

[28] Cf. MARCO Civil da Internet: seus direito e deveres em discussão. **Sobre**. Disponível em: < http:// culturadigital.br/marcocivil/sobre/>. Acesso em: 07 abr. 2013.

[29] Deve-se lembrar que existem algumas discussões jurídicas acerca do controle do acesso a Internet. Principalmente, no campo da governança, que é termo da área de geopolítica mas adaptado a essa nova realidade.

serão concretos ou não concretos. Neste momento, a expressão “efeitos concretos” traz a significação de que as transações virtuais relacionam-se fisicamente a um bem útil de relevante valor econômico, cujas normas preveem a incidência de algum tributo, como a confecção de produtos, circulação de mercadoria, a prestação de serviços, a doação inter vivos, etc.

Os sujeitos de uma relação jurídica criada a partir do ciberespaço são os mesmos que seriam caso não ocorresse a sua utilização. Assim, a rede mundial é mero instrumento que agiliza o processo de formação de uma relação jurídica, pois dispensa a necessidade da presença física e conjunta dos sujeitos. Por isso, não usar a rede não rompe a possibilidade de formação de um vínculo jurídico entre os interessados, se seus efeitos forem concretos.

Nesta temática, parece um pouco ilógico designar a “transmissão de dados” através da rede mundial como “fato”. Isto porque, em verdade, não há fato, pois este pressupõe concretização de atos virtuais no mundo físico. Entretanto, para tornar mais prático o trabalho, algumas vezes, utiliza-se a expressão “fato” para o contexto virtual. Então deve se observar que se tratará de “fato” virtual com ou sem efeitos na realidade física. Desta forma, a Internet é uma dimensão imaterial da realidade, que pode produzir efeitos sob o mundo físico com relevância jurídica, como é o caso das obrigações tributárias, decorrentes de inúmeras cibertransações.

É importante que este estudo jurídico apresente um corte necessário que consiste em atentar: só há necessidade de intervenção para as condutas praticadas na Internet que repercutem sobre a dimensão material da realidade, para os quais os doutrinadores já possuem estudos mais aprofundados nas inúmeras áreas jurídicas.

Na seara tributária, ao partimos da noção típica de configuração do tributo pelos critérios material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo. No tocante à realidade engendrada pela Internet, constata-se a dificuldade em definir os aspectos temporal e espacial do tributo, devido à dinâmica *sui generis* deste ambiente virtual.

A relevância desta identificação é ligada à idéia kantiniana ditada pelo Paulo de Barros, durante sua apreciação da validade, vigência, eficácia e interpretação do sistema e normas tributárias:

> Como ensinou Kant, o espaço e o tempo não existem fora do ser cognoscente, mas se apresentam como instrumentos da faculdade de conhecer e de recolher sensações. As leis, enquanto produto

> cultural do homem, vêm irremediavelmente impregnadas pela necessidade de tudo relacionar a essas condições a priori da sensibilidade. Estão por isso destinadas a cobrir um determinado setor do mundo externo, fazendo-o por certo trato de tempo que ela mesma demarca, como unidade de um sistema jurídico igualmente submetido a idênticas limitações.
> De quanto se expôs deflui que a norma jurídica se diz vigente quando está apta para qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito, dentro dos limites que a ordem positiva estabelece, no que concerne ao espaço e no que consulta ao tempo.[30]

Estes obstáculos podem ser superados algumas vezes, em razão da simples observação dos domicílios dos sujeitos envolvidos na produção do fato imponível. Quando este "fato" cibernético gerar efeitos para os sujeitos da realidade material, que se assemelhe a um fato gerador de tributo previsto em lei.

No direito tributário, a regra-matriz de incidência apresenta os critérios acima referidos, que devem ser presenciados para fins da incidência da norma em fatos ocorridos.

A possibilidade de identificar o critério espacial de uma relação jurídica tributária incide, principalmente, na questão do estabelecimento da competência. Então, prender-se a isso é buscar o preenchimento coerente dos componentes da relação indicada, sejam estes os sujeitos passivos ou ativos, para fins de quem exige tenha direito de fazê-lo e quem for cobrado, realmente, esteja apto ao cumprimento da obrigação jurídica.

No tocante à observação do critério temporal, é importante ter em mente suas consequências demarcatórias para início da contagem do prazo para decadência ou prescrição de um direito produzido. Aqui, se pode lembrar a exposição do Eurico Marcos ao analisar o tempo como fato jurídico para o direito.

> O direito sempre se preocupou com o tempo: pensá-lo significa ocupar-se da fugacidade das condutas, da efemeridade dos fatos e da inexorabilidade da linguagem que os cristaliza, por meio das provas jurídicas que propiciam o conhecimento e a manipulação dos acontecimentos relevantes para o direito. Há tempo nos suportes físicos do direito. Há tempo na Constituição. E há tempo no exercício das competências previstas na Constituição, fonte material das leis. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no conseqüente normativo. Tempo há, também, nos eventos jurídicos descritos por essas hipóteses normativas: início, duração e termo. Atos administrativos e sentenças recebem, invariavelmente, sua

[30] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 450-451.

> marca. Há tempo, ainda, no conteúdo desses atos normativos que se referem a fatos passados e às normas que juridicizaram esses fatos. O princípio da irretroatividade subordina-se ao tempo: a lei passada juridiciza o fato passado; a lei presente, o fato presente; a lei futura ainda não é vigente, por isso o fato futuro não é juridicizável ainda. Só o fato passado é efetivamente passível de ser absorvido pelo direito. Assim é: o direito proteja-se para o futuro, mas colhe no passado as condutas que juridiciza no presente.[31]

Avaliar os efeitos do tempo para condutas praticadas a partir do e no ambiente da Internet é requisito para análise da ocorrência de um fato gerador de tributo, e qual momento para constituir o crédito tributário pelo fisco, caso seja necessário, bem como das consequências para o sujeito passivo na omissão dos agentes, seja a título de decadência ou prescrição.

3.4 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL

Conforme Hugo de Brito: "(...) a palavra 'competência' alberga a idéia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo".[32]

A competência também deve ser considerada pressuposto de capacidade de praticar uma conduta. Assim, esclarece De Plácido e Silva, que o termo tem a significação de "estar em gozo ou uso de, ser capaz, pertencer ou ser próprio", acrescenta que na técnica jurídica têm dupla aplicação: uma quando a capacidade apresenta o sentido de aptidão, para a pessoa exercitar ou fruir um direito, e a outra quando capacidade possui o sentido de poder, que a autoridade possui legalmente atribuição para conhecer de certos atos jurídicos e deliberar a seu respeito.[33]

Assim, a utilização do termo na pesquisa possui estas características jurídicas, ou será indicativa de aptidão ou de poder, somente a observação do contexto indicará qual será a significação precisa. O Hugo de Brito, já mencionado, posiciona-se:

---

[31] SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 32.

[32] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 29.

[33] SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 319.

> A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.[34]

Para o Direito, a falta de competência (aptidão) para fazer alguma coisa pode caracterizar a nulidade do ato praticado. Esta nulidade pode ser total ou parcial. É total, quando todos os atos que foram realizados pela pessoa sem aptidão não produzem quaisquer efeitos jurídicos. Por outro lado, a nulidade é parcial se a pessoa que os pratica possuía capacidade para fazer alguns deles, mas não todos da forma que fez.

Por razões lógicas, conforme posicionamento anterior, a competência é antecedente da capacidade. Enquanto a competência se vincula à aptidão legislativa para instituir a norma jurídica, a capacidade refere-se à aptidão para exercitar o direito conferido a partir do texto normativo, sem o qual esta atuação estaria vedada aos entes e agentes públicos e permitida aos particulares. Estes se liberam por causa da sistemática da ordem jurídica, em que caso não se proíbe, se permite.

É preciso distinguir, claramente, competência tributária de capacidade tributária ativa, conforme a lição de Paulo de Barros, uma coisa não se confunde com a outra. Enquanto competência tributária, é uma parcela das prerrogativas de legislar concedida pela Constituição Federal às pessoas políticas, fundamentando suas produções de normas jurídicas sobre tributos. Convém lembrar, ainda, que a Carta Magna estabeleceu, no art. 145, tal competência. Por este motivo pode ser exercida, no âmbito do legislativo federal, estadual, distrital e municipal. Do mesmo lado, mas de forma peculiar, encontra-se a capacidade tributária ativa como designação do ente público que irá compor (fazer parte) da relação jurídica na condição de sujeito ativo.[35]

No campo tributário, a competência tem relevância, principalmente, pelo aspecto financeiro que impacta na vida dos particulares, já que envolve a matéria de cobrança de dinheiro para alimentar as estruturas dos poderes públicos. Desta maneira, caso os entes tributantes não possuam a devida competência para instituir e cobrar um determinado tributo, torna a obrigação de pagar, a qual o particular está

---

[34] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 30.

[35] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

submetido estará viciada. Ao constatar isto, caberá ao particular, através do judiciário, demandar, em face do sujeito tributante, que pode ser fisco federal, estadual ou municipal.

Ainda, pode-se expor que, no campo jurídico, há uma multiplicidade de conotação para a locução "competência tributária". A noção de Paulo de Barros desperta grande interesse:

> A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.
> Mas essa é apenas uma entre as várias proporções semânticas com que a expressão se manifesta, justificando o asserto de Becker segundo o qual *o jurista é o semântico da linguagem do direito*. Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, *competência tributária* o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa; o agente da administração encarregado de lavrar o ato de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória; aquele sujeito de direito privado habilitado a receber o pagamento de tributo (bancos, por exemplo); ou mesmo o particular que, por força de lei, está investido na condição de praticar a seqüência procedimental que culminará com a produção de norma jurídica tributariam individual e concreta (casos de IPI, ICMS, ISS etc.). Todos eles operam revestidos de *competência tributária*, o que mostra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta para exibir. Não haveria por que adjudicar o privilégio a qualquer delas, em detrimento das demais.[36] [grifo no original]

Aqui, também se indica a conceituação de Roque Antonio, que esclarece existir, na Constituição, não uma divisão do poder tributário, vez que competência não é poder, mas sim, em virtude do sistema federativo e das consequentes autonomias, a fixação de limites ao poder de cada ente federado tributar, conforme estipulado em seu texto fundante.

> Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

---

[36] *Idem. Ibidem.* p. 270.

> [...]
> Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.[37] [grifo no original]

A previsão normativa da competência tributária no ordenamento jurídico brasileiro está constituída e delineada na Constituição Federal,[38] especificamente, com previsão no art. 145. Neste, está estabelecida a possibilidade dos entes estatais instituírem tributos e, ao mesmo tempo, indica os princípios fundamentais a serem observados para que o ônus gerado pela tributação mantenha o equilíbrio social e financeiro dos sujeitos da relação.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
> § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Assim também, a Norma Fundamental estabelece os limites do poder de tributar que será observado no subtítulo seguinte, para conferir os caminho pelos quais os sujeitos passivos (fiscos estatais) poderão exercer o poder tributário ativo.

A norma constitucional também apresenta os limites do exercício do "poder tributário" pelas pessoas de direito público interno. Neste sentido, objetivou-se estabelecer a segmentação da área de atuação de cada ente federado, para fins de evitar os conflitos, sejam estes entre os próprios federados ou entre eles e os particulares. A doutrina de André Elali ratifica que

---

[37] CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. 471.

[38] *Idem. Ibidem.* O autor considera que, *ipsis literis*, "o instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do *Estado*. Evidentemente só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência somente pode ser exercida através da lei". p. 30.

> Tal divisão foi estruturada de maneira rígida para evitar o enfraquecimento das Unidades Federativas, pois ao se atribuir poder a todas elas optou o constituinte por manter, formalmente, um equilíbrio na relação política entre os entes em questão. Atribuiu a cada um competência tributária, *in casu* exclusiva, e não adotou, portanto, o modelo de competências tributárias concorrentes.[39] [grifo no original]

Desta forma, a norma fundamental define, nos arts.153 e seguintes, a designação de quais tributos cabem aos entes federados.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> I - importação de produtos estrangeiros;
> II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> IV - produtos industrializados;
> V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
> VI - propriedade territorial rural;
> VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
> [...]
> Art. 154. A União poderá instituir:
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
> II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.
> [...]
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> III - propriedade de veículos automotores.
> [...]
> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> I - propriedade predial e territorial urbana;
> II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

---

[39] ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 44.

A normatização da Constituição funda o poder-dever de tributar do fisco, ao tempo em que possui o escopo de limitar o exercício deste. Se as normas de competência não forem observadas, existirá a consequência lógica da sistemática jurídica que impõe a inconstitucionalidade do tributo exigido.[40]

As linhas de norte também são insculpidas em princípios constitucionais, como exemplo: legalidade da tributação, anterioridade de lei tributária (anualidade), imunidade fiscal recíproca dos entes estatais, imunidade fiscal dos templos de qualquer culto, imunidade fiscal do patrimônio dos partidos políticos, imunidade fiscal do livro, do jornal e dos periódicos, imunidade do tráfego de pessoas, proibição de efeitos confiscatórios dos tributos, são alguns.

A exemplo dos princípios explícitos na Constituição Federal, temos as indicações nos arts. 150 e ss., que não são taxativas, em razão da presença em todo corpo constitucional de outros princípios que regem a sistemática tributária, ainda que implicitamente.

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
> III - cobrar tributos:
> a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
> IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
> V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
> VI - instituir impostos sobre:
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> b) templos de qualquer culto;
> c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

---

[40] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Ainda existe, dentre as tantas utilidades da competência, a principal: estabelecer, claramente, a quem pertencem os resultados da captação do tributo dos particulares. Hodiernamente, a maior disponibilidade de receitas tributárias está nos cofres do Tesouro Nacional de responsabilidade do fisco federal que representa a União. Por diversas razões, principalmente, pela intensa quantidade de tributos (impostos e contribuições) vinculados às atividades econômicas que lhe compete recolher, bem como pela capacidade de instrumentalizar as atividades ligadas à arrecadação, tanto nos aspectos funcionais quanto tecnológicos. Vê-se uma tendência ao incremento da arrecadação, pois as atividades sujeitas à incidência de tributos federais se desenvolvem e se modernizam com objetivo de serem eficientes.

No âmbito estadual, em razão da eficiência já demonstrada pelo fisco federal, com as atividades arrecadatórias, já se discute a implantação da arrecadação unificada do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) de competência dos Estados, a fim de reduzir as guerras fiscais. Em suma, a cobrança deste tributo seria gerida por um órgão único, idéia concretizável se estipulado em convênio firmado entre todos eles, cujos aspectos não são de interesse, por agora, nesta pesquisa. Nestas circunstâncias, em razão de não haver a delegação da competência para legislar, que é indelegável em face da vedação do texto da Constituição Federal, os Estados poderão, em conjunto, tratarem acerca da arrecadação uniforme sem maiores problemas. Para Aliomar Baleeiro, os entes federativos podem celebrar convênios para arrecadação, fiscalização ou execução de leis, serviços e atos administrativos fiscais. [41]

Como observado, a concepção de competência é uma ficção jurídica para fins de evitar as incertezas nas soluções dos conflitos. No entanto, esta ficção está ligada à aspectos físicos dos fatos ou dos sujeitos que podem compor uma relação jurídica. A exemplo, temos a determinação da competência em razão do lugar e em razão da pessoa.

Por outro lado, a competência, em razão da matéria, é da órbita exclusivamente jurídica por este motivo, talvez seja um caminho apto a promoção de atos na rede mundial que lhe seja intrínseco.

---

[41] BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 70.

Com isso, reafirma-se mais uma vez que a cooperação em todos os componentes desta aldeia incomparável é indispensável ao seu monitoramento. Porém, em virtude da existência de diversificados sistemas políticos, sociais e econômicos, estabelecer um consenso é quase impossível, haja vista “id-soberanias”. Estas, considerando um Estado personificado, caracterizariam-se pela busca do interesse próprio a despeito de qualquer interesses ou valores dos demais Estados. Embora existam barreiras invisíveis, o desejo de construir uma competência internacional para monitorar a Internet indica a única maneira de equilibrar as relações que se iniciam, permanecem e findam neste meio imaterial.

4 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM AMBIENTE VIRTUAL

Distintamente do que se supõe, não há entre as naturezas jurídicas do dever e da obrigação uma relação de gênero e espécie, pontua, neste sentido Bobbio.[42] Assim, entende-se que a relação ocorre entre categorias: formais e materiais. Desta forma, depreende-se que o dever está para o formal como à obrigação está o material. Este, na percepção de Borges, seria ligado à dogmática jurídica ou matéria jurídica. Ilustrativamente, são conjuntos intersecionados, vez que nem sempre o dever corresponde a uma obrigação.

4.1 CONCEITO E DISTINÇÃO ENTRE OBRIGAÇÃO E DEVER

A noção de obrigação é tipicamente romana. Logo, conceituam-na como vínculo jurídico que constrange ao cidadão ao pagamento de alguma coisa, conforme o direito da cidade, de acordo ao apresentado em referências por Borges.[43] A obrigação constitui-se a partir dos atributos que a norma jurídica do Estado lhe confere. O mesmo jurista pontua que a patrimonialidade não é um pressuposto universal das obrigações.

Este delineamento permite avaliar que o dever jurídico decorre da própria constituição do Estado, remontado a idéia do pacto social e da norma fundamental do positivista Hans Kelsen.[44] Já a relação obrigacional específica surge das normalizações infraconstitucionais, as quais definem condutas “obrigatórias” para determinados segmentos jurídicos.

Nesse passo, surge a dúvida: existe obrigação que não seja dever? *A priori*, o contexto indica ser ilógico responder positivamente a tal indagação, posto que, do entendimento esboçado, a relação obrigacional decorre de normas inseridas em um sistema, com o qual deve guardar plena coerência àquela que a justifica. No entanto, podem ser observados os deveres e as obrigações morais que se

---

[42] *Apud* BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 38.
[43] *Idem. Ibidem.* p. 38.
[44] Embora este trabalho trate distintamente, Hans Kelsen emprega de modo sinônimo os termos dever e obrigação, na sua obra Teoria Geral do Direito e do Estado, com enfoque particular.

aproximam de um direito natural, não interessante à pesquisa, que se afasta de tal interferência. Acerca da problemática obrigacional, Borges informa:

> O tratamento das obrigações, sobretudo no campo do Direito Civil, atingiu um nível de sofisticação teórica de duvidosa utilidade. Porque o refinamento das construções voltou-se, predominantemente, para uma visão sistemática destorcida dos direitos obrigacionais. Afastou-se, por isso mesmo, dos problemas emergentes, perdendo, até certo ponto, a sua funcionalidade e aplicabilidade às relações concretas decorrentes dos vínculos obrigacionais. Porque a visão sistemática pode distanciar o intérprete do Direito dos problemas de sua aplicação. Não há praticamente uma senda teórica que não tenha sido adotada pela doutrina civilística das obrigações. De outro lado, predominam as questões de palavras, signos gráficos sobre o papel e seus significados. As questões de palavras prevalecem sobre as questões reais. Perde-se mais tempo em conceituar as obrigações, em defini-las, do que em apontar as soluções de questões práticas que as proposições doutrinárias deveriam viabilizar.[45]

Na figura geométrica abaixo, pode ser visualizada melhor e fica mais simples compreender a complexidade dos conceitos distintivos que foram apresentados.

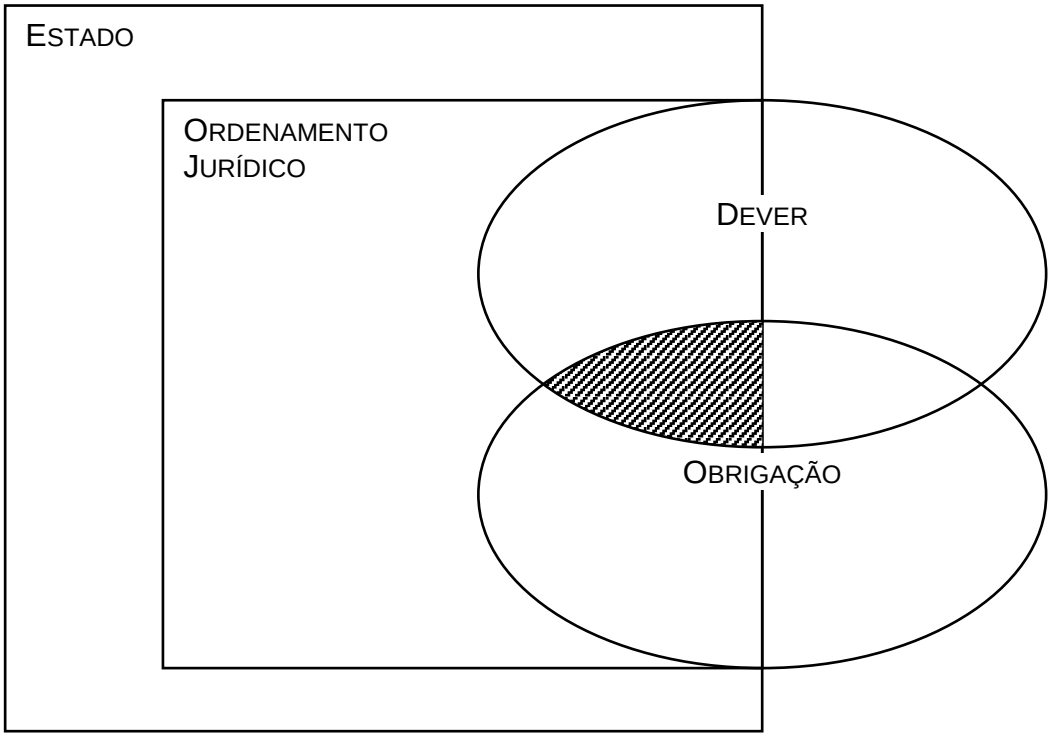

Figura 2 – Dimensões das obrigações e dos deveres

[45] BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 46.

Deste raciocínio, a natureza do dever indica a indeterminação de um lado da relação, a qual pode ocorrer de um indivíduo para como a comunidade, que pode se estruturar em forma de Estado ou não. A título de exemplo, pense que respeitar aos mais velhos constitui-se um dever moral, por isso, anterior ao direito dogmático, bem como a obrigação de não lhes responder.

Por outro lado, quando a comunidade compõe um Estado, o dever decorrente de suas normas é um dever jurídico. Se assim não fosse, este seria moral. Portanto, não há dúvida que dever é forma. Enquanto, a obrigação pressupõe que há uma definição de partes (ou relação específica): pode ser entre um indivíduo determinado (A) e um Estado (aqui pessoa jurídica) ou com um outro indivíduo (B). Portanto, obrigação “pode ser” necessária à concretização de um dever. Apesar disso, não existe relação de dependência quanto à existência das categorias. Contudo, se um dever jurídico não for observado, em regra, os ordenamentos jurídicos podem impor uma obrigação em face do responsável pela inobservância.

Conforme destacado na figura, este trabalho será direcionado ao estudo da obrigação jurídica, especificamente na seara tributária, observando particularidades em face do uso de computadores em rede para sua constituição. Logo, trata-se de uma obrigação que antes é dever, vez que se insere na política do Estado.

4.2 A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E INTERNET

A norma tributária é precedente, indispensável, necessário e lógico, para que exista a obrigação tributária. Assim, percebe-se que não há como o fisco exigir o tributo se o fato não constituir objeto de relação jurídica tributária, que para sua ocorrência deve haver descrição pela norma. Analogamente, é a compreensão do professor Hugo de Brito Machado:

> Com a lei de tributação – instrumento pelo qual é definida a situação cuja ocorrência fará nascer a relação jurídica tributária – , o ente público titular da competência tributária exercita essa competência. Nesse momento ainda não se pode falar de obrigação tributária, pois esta só existe em tese, como simples hipótese. Com a concretização da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua

> ocorrência nasce, então, a obrigação tributária, que consubstancia a relação de tributação em seu estágio de concreção jurídica.[46]

Para Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária é uma relação abstrata, decorrente da ocorrência de um fato sob o qual existe uma previsão legal para incidir tributo. Ainda, observando os estudos do professor, esta relação jurídica se alicerça em três pilares, que são: o sujeito passivo, o sujeito ativo e objeto. Neste viés, o objeto (prestação pecuniária) é o centro de convergência, vez que ao sujeito ativo pertence o direito subjetivo de exigi-la e ao sujeito passivo o dever jurídico de efetuar o seu pagamento.[47] Assim, há um crédito para o fisco e um débito para os particulares, praticantes de fatos que enseja a geração desta obrigação.

Fica claro que a obrigação tributária é um vínculo jurídico obrigacional decorrente da concretização de um fato imponível (previsão legal tributária), tendo em vista as lições do mestre Ataliba.[48] Assim, considera-se seu nascimento. Como posto, observa-se uma ligação desta ideologia com o perfil indicado pela teoria monista da obrigação, tendo em vista que existe apenas uma relação jurídica que vincula os sujeitos.[49]

Embora o Código Tributário Nacional (CTN) instaure a segmentação da obrigação tributária em principal ou acessória, nos termos do art. 113 e seguintes, não existem diferenças úteis desta divisão se o fato gerador é produzido através da Internet, pois esta serviu apenas de instrumento para sua produção. Desta forma, a imposição normativa incide da mesma forma, caso a relação jurídica se estabelecesse sem a utilização do meio virtual. Menos relevância teria, se efetivamente não houve produção de efeitos/ consequências além da realidade virtual, pois caracteriza a não-incidência tributária.

---

[46] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 138.

[47] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 497.

[48] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 68.

[49] LOPES, Miguel Maria Serpa *apud* GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação**: uma visão funcional. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 155. Na mesma obra, p. 156, o Marco Aurélio esclarece que "(...) a teoria dualista identifica no fenômeno obrigacional duas relações (e não uma) a vincular credor e devedor. A primeira corresponde à relação de dever (*devoir*) em que o devedor encontra-se na contingência de ter o comportamento consistente no conteúdo da prestação e concomitantemente possui o direito de executá-la, enquanto ao credor cabe unicamente a expectativa de que o adimplemento se dê corretamente. Por outro lado, a segunda relação corresponderia a um vínculo que nasce do não-cumprimento da prestação e mediante o qual o credor, pode, por atos seus ou socorrendo-se do aparelhamento judiciário, alcançar o patrimônio do devedor que deverá suportar essa consequência."

Para se confirmar o entendimento logo acima apresentado, basta realizar um teste: retira-se ou substitui-se à Internet. Caso a supressão não anule os fatos gerados e a relação jurídica se produz da mesma forma, então, embora se processe através do meio virtual, este é elemento dispensável para fins de caracterizar a existência da relação tributária. Assim, há constituição regular e válida da relação jurídica tributária. Por conseguinte, as consequências decorrentes desta da concretização da hipótese de incidência se processarão. Isto estrutura o direito subjetivo do sujeito ativo (fisco) de exigir o cumprimento da obrigação principal ou acessória, as quais o CTN faz referência no art. 113.

O Schoueri lembra que relação tributária é ampla e plural, mas seu escopo nem sempre é receber o tributo do particular.

> Por força da ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre o Estado e o particular. Esta é a relação jurídico-tributária. Compreende, via de regra, uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo. Basta ter em mente que além deste, o particular está sujeito ao dever de escriturar livros, preencher formulários, atender a fiscalização etc., para que se compreenda a complexidade da relação assim estabelecida. Conforme será visto abaixo, é possível o estabelecimento de relação jurídica, decorrente da legislação tributária, mesmo que inexista tributo a pagar.[50]

Por esta razão, ainda que a relação tributária seja produzida pela Internet não dê ensejo ao pagamento de tributo, podem gerar obrigações acessórias que deverão igualmente ser prestadas, vez que os sujeitos vinculam-se a um ordenamento jurídico.

Diferentemente da obrigação tributária tradicional, a relação jurídica estabelecida a partir da Internet apresenta outras consequências. Para exemplificar as circunstâncias produzidas pela sistemática da Internet, supõe-se a existência de dois ordenamentos jurídicos B e C. Ainda, considerando-se que o ordenamento jurídico B seja o brasileiro e o C um outro qualquer, podem-se cogitar três hipóteses para formação de relações jurídicas quando se utiliza a rede telemática mundial. A primeira hipótese: caso seja firmada uma relação jurídica entre os sujeitos que estão ligados ao ordenamento B; nesta situação é fácil constatar que a relação jurídica se submeterá às normas tributárias deste ordenamento jurídico B. A segunda conjectura: se for pactuada uma relação jurídica onde um dos sujeitos está vinculado ao ordenamento jurídico B e outro sujeito se vincule ao ordenamento jurídico C,

[50] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 436.

neste contexto, ao sujeito que está sob a competência normativa do ordenamento B, lhe serão aplicáveis às normas tributárias do ordenamento jurídico B. No que couber, já ao sujeito que fica sob vigilância do ordenamento jurídico C, sem normas de validade internacionais (tratados lato sensu) lhe será aplicável o que houver na previsão do ordenamento C, salvo sua própria estipulação em outro sentido. Por fim, a terceira e última hipótese: quando os sujeitos estejam sob o domínio normativo do ordenamento jurídico C, para os quais não serão válidas a normas jurídicas indicadas por outro ordenamento.

Logo, pode-se se vê que, a partir das análises referidas acima, o ambiente virtual reflete uma nova percepção da soberania, ao tempo em que fragiliza a idéia tradicional, conforme expõe Marco Aurélio:

> A tecnologia, especialmente a informática, trouxe a pulverização da participação social. O indivíduo não é mais uma figura abstrata que possa ser tratada e ter sua conduta disciplinada genericamente; não é mais um "objeto" do processo político e da criação de normas jurídicas. O indivíduo é alguém que, a todo instante, pode estar praticando atos, ativamente, que repercutem na estrutura de poder; é um verdadeiro "agente" que instaura múltiplas relações com outros indivíduos situados em qualquer parte do mundo, sem que a estrutura estatal possa controlar ou, muitas vezes, sequer tenha conhecimento.[51]

Então, constatam-se as dificuldades em configurar a relação jurídica tributária no ambiente virtual, além do comprometimento, em algumas situações, da eficácia das normas tributárias e do necessário estabelecimento da obrigação tributária.

4.3 A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NO AMBIENTE VIRTUAL

Existe a necessidade de traçar algumas definições e especificidades de fatos geradores desencadeados através da Internet. Para isso, é indispensável esclarecer a definição de hipótese de incidência, porque existem certas nuances a serem delineadas.[52]

---

[51] GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 14.

[52] Utiliza-se o termo hipótese de incidência como sendo equivalente a fato gerador *in abstrato*. Neste sentido, também é o entendimento do professor Luís Eduardo: "(...) Na medida do possível, dar-se-á preferência, entretanto, para "hipótese tributária", para a situação abstrata (o "fato gerador" abstrato),

Deste modo, entende-se que a hipótese de incidência tributária é simplesmente a previsão normativa do dever de um sujeito inserido num Estado, em razão de demonstrar capacidade patrimonial e financeira, pagar em moeda/ dinheiro para manutenção da estrutura deste ente.

Assim, buscou-se extrair a base sólida e essencial válida à melhor compreensão do conceito da hipótese de incidência tributária e contextualizá-la com os parâmetros deste estudo. Em princípio, observamos que Paulo de Barros Carvalho se dedicou a descrevê-la, mostrá-la racional e lógica:

> (...) descrever um fato social é apresentar as notas conceptuais que elegemos para transmitir sua idéia a nossos interlocutores. Significa apontar critérios de identificação, diretrizes para seu reconhecimento, toda vez que ocorra no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais. Em outras palavras, equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fáctico e seus condicionantes de espaço e de tempo. Em linguagem formalizada teremos:
>
> $$Ht \equiv Cm\ (v.c)\ .\ Ce\ .\ Ct$$
>
> onde “Ht” é a hipótese tributária, “Cm” o critério material, “v” o verbo, “c” o complemento, “Ce” o critério espacial, “Ct” o critério temporal e “.” o símbolo conjuntor.[53]

A fórmula lógica vislumbrada pelo autor acima referido é extremamente coerente com a idéia dos requisitos para uma tributação justa do sujeito passivo, tema que adiante será analisado. Compreende-se que a teoria lógica indicada traz em si requisitos indispensáveis ao reconhecimento da validade da tributação e do próprio limite do poder de exercício da tributação pelo Estado.

A partir desta premissa, observa-se que a caracterização da incidência tributária no ciberespaço é simplesmente inválida, por causa do critério espacial indefinido. Em virtude da formatação da rede mundial de computadores, entende-se que não é possível dizer que “fatos” ocorridos estritamente neste ambiente tenham caráter espacial identificável. Os dados da Internet, em regra, pertencem a uma realidade imaterial, conforme se esboça em capítulo precedente.

Desta maneira, quando o “fato” ocorre estritamente no mundo virtual e neste permanece sem estender seus efeitos ou consequências para realidade material, ficará prejudicada a configuração de uma tributação executável pela

---

e “fato jurídico tributário”, para os casos de concretização (o “fato gerador” concreto). SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

[53] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.148-149.

ausência do critério espacial e, às vezes, até mesmo do critério temporal, quando infinitamente se repete em face de alguma automatização de sua programação.

A análise evidencia que ao questionamento “onde ocorreu o fato gerador?” não pode ser respondido. Não se consegue apontar um lugar físico específico. Logo, sob este plano, está prejudicado o estabelecimento da competência tributária sem ausência de conflitos entre os fiscos, já que estes são aptos a se estenderem à esfera internacional, em razão da natureza de teia global da Internet.

4.4 A INCIDÊNCIA E OS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR NO AMBIENTE VIRTUAL

Da visualização do funcionamento da Internet, pode ser observado que existe a transmissão e armazenamento de dados, que aqui será designado de fato virtual. A utilização do adjetivo “virtual” junto ao substantivo “fato” deseja caracterizar a sua inocorrência na realidade física de modo concreto, embora, por vezes, produza efeitos sobre ela de maneira não concreta.

Para compreensão do nosso posicionamento, vê-se que a rede mundial de computadores permite a transmissão e recepção de dados por suas infinitas conexões. Estes fatos virtuais podem ser configurados como fatos geradores de tributos. Assim, existem duas conclusões possíveis para condutas geradas durante o uso da Internet: impulsionam ao mundo físico a gerar fatos tributáveis ou em nada modificam a realidade fática nem geram fatos tributáveis.

No esquema logo abaixo, utilizam-se três categorias fenomênicas: fato virtual, fato econômico e fato tributável. Como o fato virtual já fora traçado, debruça-se em relação aos remanescentes. O fato econômico será aquele que, de alguma forma, por sua natureza, vincula-se aos aspectos patrimoniais da realidade física. Por conseguinte, envolvem produção e circulação de bens materiais, execução de serviços, contratação de funcionários e outros. Por fim, o fato tributável terá a mesma significação de fato gerador ou hipótese de incidência tributária, quando há na norma tributária, previsão de pagamento de tributo aos Estados se forem praticadas aquelas atividades tipificadas nas normas.

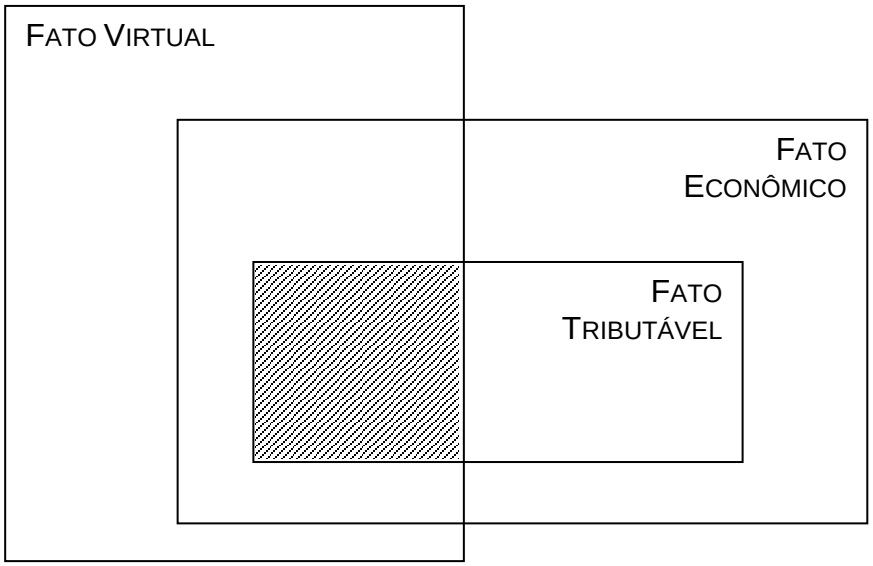

Figura 3 - Incidência em atividades ligadas à Internet [54]

Do exposto na figura 3, está concebida como a representação mais fiel possível da incidência tributária quando se envolvem atividades ligadas ao ambiente da Internet. Isto, porque não é sempre que o fato virtual será tributável. Assim, também já acontece com o fato econômico, pois este nem sempre obriga o sujeito passivo à tributação quando ocorre. Só para ilustrar, observa-se a não-incidência ou a imunidade,[55] sendo que esta decorre de circunstâncias determinadas na norma tributária para quais não serão constituídos os créditos tributários .

[54] Os fatos reais são aqueles que tem ocorrência no mundo físico. Os demais são sempre uma tentativa de tornar didático um pensamento que se quer transmitir. Assim, também faz o Direito como uma ciência do deve-ser e não do ser. Os fatos jurídicos são meras representações de um acontecimento, em que se busca estrita aproximação com a realidade. O certo deste itinerário é que o acontecimento fático juridicizado "deve-ser" o fato concreto, todavia jamais será o que definitivamente "foi". Logo, no campo das ciências jurídicas há uma permanência incansável no "deve-ser". O esquema apresentado tem sua razão. Durante a montagem, analisado o questionamento sobre a existência de fato tributável não econômico. Não concluímos positivamente nem negativamente, embora se tire uma posição firme de que não obedece ao princípio da capacidade contributiva a subordinação de um fato não econômico à tributação pelo Estado, pois leva à forca direitos fundamentais.

[55] Na concepção de Ricardo Lobo a "*Imunidade é intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.* A imunidade confunde-se com o direito público subjetivo pré-estatal à não-incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua *qualidade*, ou a sua *exteriorização*, ou o seu *âmbito de validade*. A imunidade, em outras palavras, *exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal*, não sendo, de modo algum, uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o *caput* do art.150 da Constituição Federal". TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no estado democrático de direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri: Monole, 2005. p. 470. [grifo no original]

Em se tratando do fato virtual, a situação se torna mais complexa em razão da dificuldade de delimitar os critérios espacial e temporal de sua incidência, caso não produza efeitos na dimensão material da realidade, conforme já abordado. Em havendo motivo de incidência tributária, os sujeitos ativos da relação jurídica tributária devem seguir os princípios tributários, o que é extremamente complicado ao se tratar do ambiente virtual.

A regra matriz de incidência apresenta cinco critérios a serem observados para configuração da relação tributária válida: o material, o espacial, o temporal, o subjetivo e o quantitativo. Assim, a situação que gera dúvidas acerca do dever de pagar tributo deve passar pelo crivo dos quesitos: Que conduta? Onde ocorreu? Quando ocorreu? Quem são os sujeitos? Quanto custa ao sujeito passivo? Deste esquema passamos aplicar hipoteticamente o modelo às relações que são ligadas exclusivamente ao ciberespaço.

Imagine uma empresa ou mesmo pessoa física que disponibiliza ao usuário da rede o serviço de audição musical ou mesmo “cinema em casa” através da Internet. As perguntas, cujas respostas devem ser precisas, *a priori*, são: que tributo à atividade gera? onde ocorre o fato gerador? quando ocorre o fato gerador? quem são os sujeitos ativos e passivos? quanto custa ao sujeito passivo pagar o tributo? Cada pergunta apresentada é um antecedente lógico da outra, com isso a ausência de resposta, adequada à anterior, inviabiliza por completo a continuação da cadeia de prova de existência da relação jurídica tributária. Dessa forma, a tributação das atividades realizadas no ciberespaço ou as que, em virtude deste, são geradas na dimensão material da realidade, devem se submeter aos critérios tributários já utilizados quando a relação tributária forma-se da maneira tradicional sem o uso da rede. Assim, caso não sejam obtidas respostas para o preenchimento da regra-matriz, a relação tributária não será válida, portanto a sua constituição estará prejudicada.

É importante lembrar que a Constituição prevê, em seu bojo, o poder-dever de tributar ao tempo em que estabelece que esta tributação seja realizada de acordo aos parâmetros que também são descritos. Assim, pode ser compreendido que o ordenamento jurídico gerado pela norma fundamental revela, que fora do seu alcance normativo, a atividade de tributar, ainda que realizada por agente público competente, está destinada a nulidade.

Ao se considerar a Internet como uma dimensão da realidade imaterial, está excluída da sua abrangência o aspecto espacial de uma relação que venha a ser estabelecida entre sujeitos usuários da rede mundial. A análise da competência neste setor fica prejudicada, inclusive a questão da definição dos sujeitos ativos aptos a constituir o possível crédito tributário que será motivo para ocorrência dos conflitos fiscais. Estes causam sempre desvantagens para os sujeitos passivos, pois arcam com o ônus financeiro do pagamento do tributo. Logo, em razão da dúplice figuração do pólo ativo seria duplicado, caracterizando a situação nominada de bitributação.

É obvio que esta situação enseja demandar do poder judiciário uma definição, através de instrumentos processuais cabíveis, quer seja ação de consignação em pagamento, anulatória, repetitória e as demais pertinentes à matéria. Apesar de clara saída, ela causa desconforto ao sujeito passivo, ao tempo em que é cômodo aos propícios sujeitos ativos realizarem os lançamentos sem análise das circunstâncias que envolvem os fatos geradores originados a partir do meio virtual.

Fica evidente a necessidade de conjugação de algumas circunstâncias para que a incidência tributária em atividades da Internet seja válida, no âmbito do alcance da competência tributária brasileira. O fato virtual, como se tem designado as atividades na Internet, deve ser também fato econômico, ter expressão financeira ou características mercantis, bem como ser fato tributável, haver previsão de norma tributária acerca da incidência na atividade realizada.

Diante disso, estrutura-se a noção para conceber o mínimo de segurança jurídica aos usuários da rede mundial de computadores. A inobservância dos requisitos acima transpostos pode causar a insegurança em todo sistema tributário nacional que se apresenta instituído. Em observação, Heleno Taveira expressa que

> A referência constitucional ao sistema tributário, pois, já é expressão de segurança jurídica, como norma de proibição que veda comportamentos normativos ou hermenêuticos contrários ao modelo sistêmico exigido ou dirigido a comprometer sua efetividade (função de bloqueio); e como norma de garantia, que permite a concretização dos princípios do sistema tributário, e da segurança jurídica, em particular, nas suas máximas possibilidades.[56]

---

[56] TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 23. Este autor, ainda descreve uma definição segurança jurídica útil ao seu estudo como "*princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de*

O Estado fiscal não poderá, de modo descompassado, realizar a imputação de toda ou qualquer atividade realizada na Internet como sendo fato gerador de tributo. Conforme o entendimento já esboçado, existe uma realidade apenas, mas sob duas perspectivas. Logo, o ente tributante se mantém limitado pelas normas do ordenamento jurídico, em especial pela Constituição.

As normas constitucionais tributárias permanecem válidas entre os sujeitos de uma relação jurídica formada a partir da Internet, pois eles são os mesmos de uma relação jurídica convencional. A rede telemática serve de instrumento para formar uma relação que poderia dispensá-la, embora não tenha igual velocidade e espaço-temporal na sua constituição.

De acordo com Roque Antonio, "o contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos".[57]

Aqui se faz lembrar a existências de limitações constitucionais as quais a União, os Estados, o DF e Municípios estão submetidos quando atua na seara tributária, em verdade são proibições do exercício da tributação. Por isso, caso haja descompasso no uso do poder de tributar, estar-se diante da própria arbitrariedade, cujos meios de repulsá-la do ordenamento também foram conferidos pela Constituição, a título de garantias fundamentais.[58]

Desta forma, realizando-se uma observação cuidadosa, apura-se que a dinâmica da rede mundial de computadores não interfere na configuração da incidência tributária, porque se vê no processo de constituição da relação jurídica o mesmo resultado prático. Logo, uma compra realizada por um consumidor no estabelecimento físico do vendedor terá a mesma consequência tributária, caso seja efetuada no estabelecimento virtual do vendedor (através de sítio hospedado na Internet). Assim, não poderiam as relações constituídas através da Internet terem tratamento diferenciado na seara tributária ou deixa de gozar das prerrogativas indicadas no sistema tributário nacional.

---

confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais". Veja-se na mesma obra p.26.

[57] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006. p. 406-407.

[58] *Idem. Ibidem.*

4.5 A REPERCUSSÃO DO USO DA INTERNET NA INCIDÊNCIA DO ICMS

A utilização da Internet gerou um aumento significativo nas operações de circulação de mercadoria. Do observado, a Internet serve tão somente de instrumento para formalizar um negócio jurídico (contrato) que poderia ser realizado no estabelecimento, mas quando é firmando através da rede telemática dispensa a necessidade da presença física dos sujeitos envolvidos da transação. É inquestionável que as taxas de crescimento estão relacionadas também aos avanços no tocante à segurança da rede com implementação de métodos inovadores, a exemplo das certificações digitais, contribuíram para estes resultados.

Logo abaixo, veem-se os números históricos de crescimento do faturamento do comércio eletrônico e dos brasileiros que afirmam utilizar a Internet para realizar transações financeiras, as quais geralmente provocam a circulação de mercadorias.

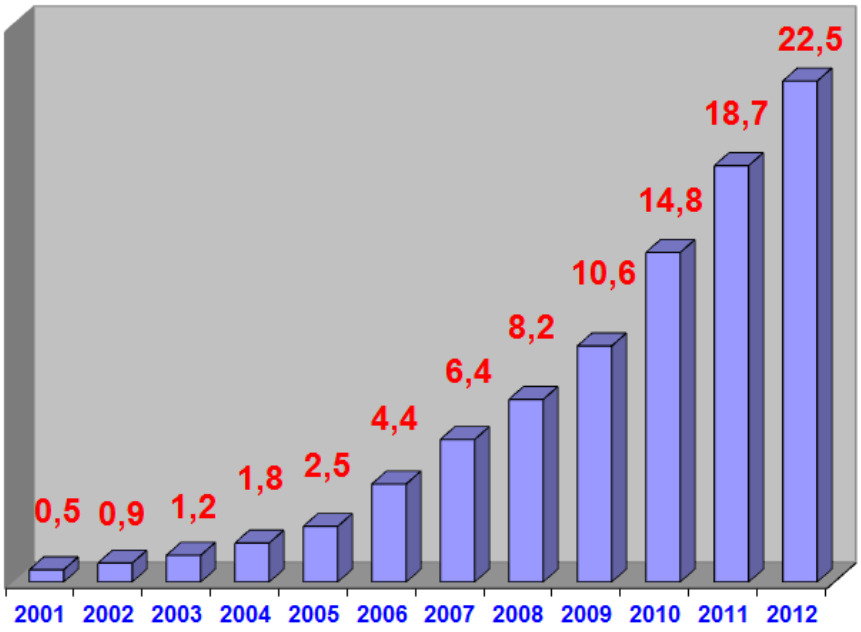

Gráfico 3 - Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões[59]

[59] Evolução da Internet e do e-commerce. Disponível em: <http://www.e-commerce.org.br/stats.php>. Acesso em: 24 abr. 2013.

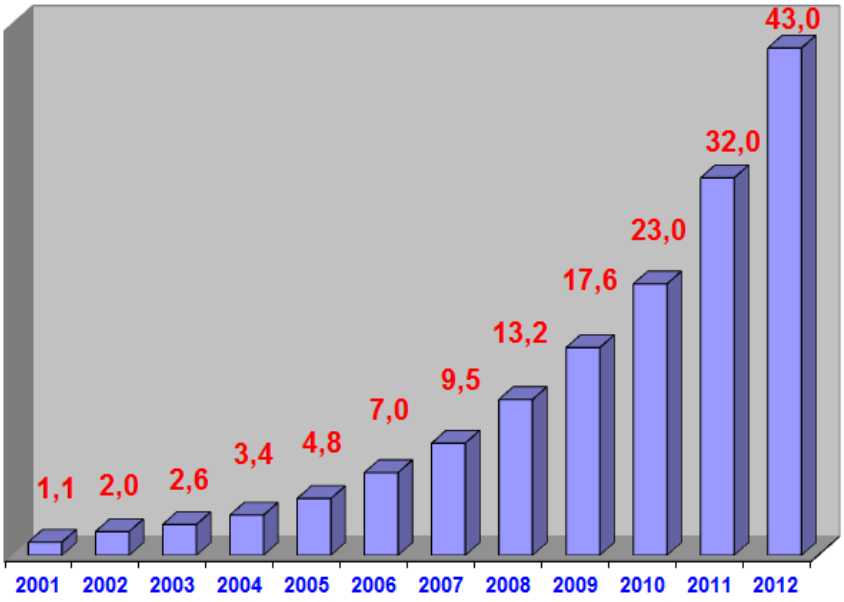

Gráfico 4 - E-consumidores no Brasil - Milhões[60]

Ocorre que um volume significativo das operações são realizadas entre estados distintos da federação. De olho neste panorama surge a chamada guerra fiscal tributária, porque há imposto de natureza ontológica nacional, em razão do princípio constitucional do pacto federativo teve sua competência designada a cada um dos estados federados.[61]

Quando se analisa a hipótese de incidência tributária apresentada no texto constitucional do art. 155, inciso II, estabelece que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre "as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". Por consequência, devem ser desdobrados os conceitos que formam o critério material de composição do tributo: circulação e mercadoria.

Em primeiro lugar, convém destacar o termo "mercadoria" como referência às coisas móveis que servem de objetos à operação comercial. A rigor é designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio. Ainda, atenta-se que as coisas fora de comércio não são mercadorias nem aptas a serem vendidas. Enfim, tecnicamente, somente é designada de

---

[60] *Loc. cit.*
[61] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

mercadoria o objeto ou a coisa adquirida pelo comerciante, para servir de objeto do seu comércio, podendo ser revendida.[62]

A operação de circulação de mercadoria não consiste no simples deslocamento da mercadoria de um lugar para outro. Ainda que seja entre diferentes estados da federação, por exemplo, uma empresa poderá deslocar seu estoque entre seus estabelecimentos, que esta transferência de mercadoria não enseja fato gerador de obrigação tributária. Desse modo, a circulação de mercadoria dever ser jurídica, portanto consiste também na transferência de titularidade do bem móvel. Esse também é o entendimento de Roque Antonio:

> É bom também esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*). Ora, a circulação jurídica pressupõe a transferência, evidentemente de uma pessoa a outra e pelos meios adequados, da titularidade de uma mercadoria – vale dizer, dos poderes de disponibilidade sobre ela. Sem tal mudança de titularidade não há falar em tributação válida por meio de ICMS. A idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo

---

[62] SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 912. São importantes as observações realizadas por Roque Antonio acerca do termo: "I – É o caso rememoramos que *mercadoria*, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito á mercancia. É, se preferimos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial. Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido. Daí que a existência de uma mercadoria não está na natureza do bem móvel, mas na sua destinação. Se o bem móvel for objeto de comércio – vale dizer, se ele se destinar à venda a outro comerciante ou ao consumidor final –, então, sim, ele é juridicamente uma mercadoria. Portanto, toda mercadoria é bem móvel corpóreo (bem material), mas nem todo bem móvel corpóreo é mercadoria. Apenas o bem móvel preordenado à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria. Em suma, a distinção jurídica entre bem móvel corpóreo (gênero) e mercadoria (espécie) é extrínseca, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial. (...) II – Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca,* consubstanciando-se no propósito de destinação comercial. (...) III – Observe-se que, quando a Constituição aludiu a *mercadorias,* encampou conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional). A ninguém deve causar estranheza que assim seja, pois, como lecionava o saudoso Gian Antonio Micheli – ex-Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Roma –, o direito tributário é um *direito de superposição,* isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos (propriedade, mercadoria, compra e venda, transmissão de direitos imobiliários etc.). Nesse sentido, aliás, o art. 110 do CTN. Logo, *mercadoria,* para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se, daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários. Por quê? Porque esta não é uma matéria sob *reserva de lei tributária* (hipótese em que, aí, sim, seria modificável pela própria entidade tributante). (...)" [grifo no original]. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 44-46.

> Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.[63] [grifo no original]

Conforme se pode observar, a "operação" de circulação de mercadoria se concretiza com a saída físico-jurídica da mercadoria do estabelecimento comercial. As divergências ocorrem quando se tratam de operações realizadas entre um contribuinte de ICMS e um consumidor final que não seja contribuinte do tributo. O consumidor final, em regra, não é contribuinte direto do imposto, por isso o contribuinte, na maioria destas transações, é o estabelecimento comercial que mantém seu sítio eletrônico na rede mundial. Desta situação, surgem os impasses em virtude de alguns estados, principalmente os do sudeste do país, possuírem estabelecimentos comerciais mais estruturados tendendo objetivamente a números elevados de vendas de bens móveis mercantes. Por consequência, os estados da federação onde estão instaladas arrecadam bem mais que os outros, apesar de os compradores serem domiciliados fora, nestes últimos.

Aqui cumpre evidenciar que as atividades realizadas pela Internet ressoam fisicamente. Para esta conclusão, sugere-se, por exemplo, que empiricamente a Internet, como meio utilizado para concretizar a relação jurídica tributária, seja excluída, caso ainda a relação permaneça viril. Então se identifica que a atividade virtual repercutiu na dimensão física da realidade, mas não é essencial para sua constituição. Desta maneira, já se posicionou nesta pesquisa da efetiva validade da incidência tributária neste e em casos análogos.

O que se vê neste momento é a dificuldade de precisar o critério espacial de incidência tributária nas relações em que existe a circulação de mercadorias entre os diferentes Estados do país. Isto ocorre não porque a relação tributária se altere substancialmente, mas porque assume uma nova dinâmica de ser concretizada pelas partes e novos fluxos de incidência.[64]

---

[63] CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 39-40.

[64] Para o Marco Aurélio: "No comércio atual está ocorrendo uma inversão. (...) No Comércio virtual, eletrônico, o comprador vai buscar o que quer. O consumidor faz uma busca na Internet para saber onde existe um livro sobre determinado assunto. O consumidor procura saber onde existe um fornecedor de certo produto. Ou seja, invertem-se os pólos, no sentido de que é o consumidor que vai buscar, é o comprador buscando mais do que o vendedor trazendo. Neste contexto, se o comprador não se dispuser a entrar no *site* da empresa A, B ou C, ela vai ficar sem escoar sua produção, não realizando suas vendas. Em compensação, se o consumidor descobrir que na Inglaterra existe alguém que pode fornecer aquele produto, ele, em vez de ir a uma livraria fisicamente próxima de sua residência, pode preferir comprar daquela que está a milhares de quilômetros de distância física.
Além disso, o consumidor não depende dos catálogos que recebe, nem de um intermediário. Esta é outra grande novidade: o comércio eletrônico acarreta a redução do número de intermediários e a redução das distâncias. Para o consumidor, a distância entre Inglaterra, Estados Unidos e São Paulo

A maior parte da arrecadação de ICMS de estados menos desenvolvidos decorre da realização de atividades no espaço do seu território. As operações interestaduais que ensejam a cobrança do tributo são realizadas com mais frequência por contribuintes que estão fora de sua competência tributária, pois são sediadas em um outro estado que também realiza a cobrança do tributo. A relevância da constatação é que, em estado com baixo índice de desenvolvimento, o número de operações de circulação de mercadoria interestadual recebida pode superar o de operações internas realizadas, ao tempo em que provoca dificuldades de manutenção de empresas situadas neste estado.

Esta circunstância faz com que os governantes, sujeitos as desvantagens produzidas por essa dinâmica da Internet, queiram realizar acordos para fins de terem seus Estados beneficiados com as receitas da arrecadação. Não resta dúvida de que a repartição de receitas entre estes estados seja medida de justiça. Contudo, os acordos quanto à regulação geral do ICMS para valer devem ser firmados em concordância aos desejos de todos os Estados da federação. Os beneficiados, em verdade, não terão nenhum motivo para concordar em perder arrecadação, por causa de qualquer acordo assinado sem anuência de todos os entes estaduais e o DF, pois não estarão conforme as normas constitucionais.

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> (...)
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> (...)
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> (...)
> IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
> V - é facultado ao Senado Federal:
> a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

é exatamente igual; é a distância de um clique. Com um simples clique ele pode ir para qualquer lugar da Terra. A distância é absolutamente a mesma. E, se uma das duas puder colocar na mesa do consumidor o livro desejado, no menor prazo ou a custo menor do que ir até a livraria que está na sua própria cidade, o consumidor irá comprar lá e não aqui". GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 59-60.

> b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;
> VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;
> VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
> a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
> b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
> VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
> (...)
> **XII - cabe à lei complementar:**
> (...)
> **g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
> (...)
> [grifo nosso]

Um outro aspecto interessante a ser observado é que existe previsão normativa dada pela Lei Complementar nº 87 de 1996, art. 2º, §2º, regulando que no caso do ICMS, “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua”. Deste modo, para configurar a incidência do fator gerador de ICMS, pouco importa a relação comercial que foi celebrada através da utilização da Internet ou não, já que a operação de circulação se concretiza no mundo físico como uma consequência do vínculo estabelecido através da rede mundial.

A LC nº 87/1996, segue no art. 11, inciso I, quando se tratar de incidência em mercadoria ou bem, ponto de embate na prática do comércio eletrônico, destrincha um modo de apurar o critério espacial de incidência do ICMS:

> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:
> I - tratando-se de mercadoria ou bem:
> a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;
> b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
> c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

> d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
> e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido;
> f) aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
> g) o do Estado onde estiver localizado o adquirente, inclusive consumidor final, nas operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis dele derivados, quando não destinados à industrialização ou à comercialização;
> h) o do Estado de onde o ouro tenha sido extraído, quando não considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial;
> i) o de desembarque do produto, na hipótese de captura de peixes, crustáceos e moluscos;

Na mesma linha, a LC nº 87 de 1996, estabelece em seu art. 4º quem poderá figurar no pólo passivo da obrigação tributária quando há fato gerador de ICMS:

> Art. 4º Contribuinte é qualquer **pessoa**, **física** ou **jurídica**, que realize, com **habitualidade ou** em **volume** que caracterize **intuito comercial**, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. [grifo nosso]

Diante de fartos instrumentos normativos acerca da incidência do ICMS, em especial no tocante às operações interestaduais, resta observar que é devido que a cobrança desta espécie tributária seja realizada pelo Estado onde se dá a saída da mercadoria, onde são produzidos os resultados físicos das transações firmadas através da Internet, porque é o lugar de emissão dos documentos ligados à comprovação da transferência da titularidade da mercadoria. Logo, ratifica-se a concepção doutrinária em que incidência tributária do ICMS pressupõe, conforme já esboçado, a saída jurídica da mercadoria ou bem, ou seja, a saída mercantil, a realização do negócio jurídico.

Por conseguinte, José Eduardo Soares informa “que a ‘saída’, além de não estar explicitada no texto constitucional, por si só, não constitui situação exclusiva e fundamental para a compreensão do tributo, pois se torna imprescindível a anterior realização do negócio jurídico mercantil”.[65] Ao tempo em que Paulo de Barros reforça que

---

[65] MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.

> O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial a incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão "operações de circulação de mercadorias" o significado de "transferência de sua titularidade".[66]

Assim, considerando a repercussão física da atividade realizada com o uso da Internet, bem como ser o fato virtual e econômico, cabe a incidência tributária e o pagamento do tributo correspondente.

4.6 A REPERCUSSÃO DO USO DA INTERNET NA INCIDÊNCIA DO ISS

Conforme já abordado, o uso da rede telemática faz crescer a realização de inúmeras atividades negociais em que se dispensa a presença física dos sujeitos. Decerto, convém observar que algumas destas serão consideradas hipótese de incidência tributária do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS). No entanto, quando se trata da dimensão imaterial da realidade que a Internet produziu um quadro diferenciado no campo da incidência tributária.

Antes de tudo, a previsão normativa da incidência do ISS está presente na Constituição Federal, no art. 156, inciso III e §3º, onde fica estabelecida a competência municipal para sua instituição.

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> (...)
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
> (...)
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:
> I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.
> III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Alem disso, vê-se a necessidade de conceituar a natureza do ISS, que na visão doutrinária de Leandro Paulsen, "a materialidade do ISS não se restringe a

---

[66] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 733.

'serviço', mas a uma *prestação de serviço*, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com as diretrizes de direito privado".[67] Mais à frente, deve-se compreender que o legislador na Lei Complementar nº 116/2003 utiliza a terminologia de "prestação de serviço", que pertence ao direito privado. Convém perceber que é, em regra, um negócio jurídico de natureza bilateral e econômica.

Já observamos a tendência da evolução no segmento denominado *e-service*,[68] que representa a prestação de serviços através dos instrumentos disponibilizados pela Internet. Por isso a relevância da pesquisa neste segmento. Novamente, tem-se a contratação do negócio através da rede, mas, em regra, o resultado deste processo vai repercutir na realidade material. Desse modo, haverá indubitável incidência tributária do ISS, caso o serviço prestado esteja presente na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, que trata das normas gerais do ISS.

No segmento apresentado, apenas, interessa os e-serviços que são prestados pelas pessoas jurídicas privadas com a finalidade de obtenção de lucro, com fito econômico, vez que os prestados por órgãos governamentais se sujeitam ao princípio da imunidade recíproca.

Melhor colocação não há, senão a de Júlio Maria, que indica ser o sistema de comunicação como meio de provimento de acesso à rede mundial e que o provimento de acesso é um meio de provimento de serviços.[69] Logo, a prestação de serviços através da Internet dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária, caso haja a repercussão na dimensão física da realidade e caráter econômico da atividade, bem como estejam atendidos os pressupostos da LC nº 116/2003.

---

[67] PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 331. [grifo no original]

[68] O termo "*e-service ou e-serviço*" é utilizado para designar os serviços que estão disponíveis e podem ser tomados através da Internet. Ainda, há uma nítida divisão entre *e-service* público e privado. Ao público aplica-se a imunidade tributária conferida no texto constitucional, razão pela qual os municípios não poderão exigir o tributo, quando órgãos da União, Estados ou Distrito Federal realizarem prestações de serviços na rede telemática. Em se tratando do *e-service* privado, aquele, em regra, prestado por empresas com natureza negocial, é possível caracterizar a incidência do ISS, desde que se constitua validamente a obrigação tributária na presença dos aspectos indispensáveis a comprovar a hipótese de incidência. Neste viés, o José Eduardo esclarece que o "ISS somente pode incidir sobre as relações de natureza privada, compreendendo os negócios jurídicos (prestações de serviços), vinculando prestador e tomador, mediante remuneração (preço), de conformidade com o princípio da autonomia da vontade". Cf. MELO, José Eduardo Soares de. **ISS**: Aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Dialética, 2008. p. 231.

[69] OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 138.

4.7 A ATIVIDADE DO PROVEDOR DE ACESSO A INTERNET [70]

Inicialmente, é necessário que seja esclarecida que a atividade de acesso à Internet decorre da utilização prévia do serviço de telecomunicação,[71] através do qual o provedor estabelece sua conexão com a rede mundial, a partir da qual redistribui aos seus usuários a disponibilidade do conteúdo da Internet. A utilização direta do serviço de telecomunicação pelo provedor do acesso à Internet lhe enseja a cobrança discriminada na fatura do ICMS.

Na visão de José Maria, o provimento de serviços disponíveis na Internet poder ser caracterizado como um serviço de valor adicionado que aproveita uma plataforma física de comunicação preexistente. Ademais, conclui que, se tomada esta configuração, aquele seria uma "prestação de serviços de oferta de serviços em um ambiente de Internet que, por sua vez, é usuário de um sistema de comunicação". [72]

Na jurisprudência, o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se encontra esboçado na Súmula nº 334: "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet".

A atividade de acesso à Internet não deve ser tributada por causa de dois motivos. Em primeiro lugar, pode considerá-la como dependente do serviço de comunicação, logo não estaria configurada como sendo fato gerador apto à incidência do ICMS. Assim, em razão da ausência de sua previsão legal na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que contempla os serviços sujeitos a

---

[70] Também doutrinariamente usa-se o termo "provimento de acesso á Internet", cujo conceito pode ser apresentado como sendo *"uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações". Idem. Ibidem*. p. 130. [grifo no original]

[71] Utiliza-se a expressão "atividade" em substituição ao termo "serviço", vez que o provimento de acesso é uma atividade-meio diferenciando-se portanto do serviço-fim. Desta forma, percepção adquirida a partir da lição do Aires Fernandino Barreto: "Os leigos tendem a confundir o exercício de atividade-meio com prestação de serviço. Calçados na nomenclatura dos serviços - cuja tributação pelo Município é sugerida pela Lei Complementar nº 56/87 - misturam, embaralham, confundem, equiparam, tarefas-meio com serviços. Na sua simplicidade ingênua, não distinguem a consistência do esforço humano prestado a outrem, sob regime de direito privado, com conteúdo econômico, das *ações intermediárias que tornam possível o "fazer para terceiros".* Reúnem o que não se amalgama. Tratam, como iguais, fatos absolutamente díspares. A designação da ação humana pode representar: a) um ato, fato ou obra constitutivo de passo ou etapa para consecução de um fim; b) o próprio fim ou objeto". *Apud* OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 128. O Lendro Paulsen também comunga da posição de não incidência do ISS para atividade-meio. Veja-se: PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 331-332.

[72] OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 127. [grifo no original]

incidência do ISS, também não pode ser tributado enquanto não houver previsão legal a este título.[73]

Entende-se que não se deve falar em possibilidade de tributação desta atividade, em razão de ser uma atividade que não só deriva, mas depende totalmente do serviço de telecomunicação que é tributado pelo ICMS-comunicação.

Por outro lado, a permissão normativa de incidência do ISS ocasionará a bitributação da atividade. Isto porque já foi instituída a tributação da mesma circunstância fática que produz a incidência de ICMS, pago como serviço de comunicação ao Estado. Ao se instituir a incidência do ISS na atividade de provimento de acesso à Internet, aprovando sua inclusão na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, estabelece-se capacidade tributária ativa, a fim de que o Município possa tributar este serviço, oportunizando o conflito levantado.

No tocante a esta problemática, entende-se que a melhor designação para o exercício de disponibilizar o acesso à Internet é chamá-la de "atividade de acesso à Internet", embora a doutrina e a jurisprudência se prendam à noção de "serviço de valor adicionado ou acrescentado", em alusão à designação indicada na Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações).

> Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.
> § 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.
> § 2° É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Com a devida licença, como pode ser serviço de valor adicionado! O provimento de acesso à Internet é atividade-meio. É, sim, atividade inerente ao serviço de comunicação, mas cuja distinção é clara em razão das multitarefas que são realizadas com manejo do computador. Entretanto, ao final, os resultados serão envidados e recebidos pelo acesso à Internet através da rede de telecomunicação que permite transmissão e recepção de dados.

---

[73] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

Nesta sistemática de utilização, substitui-se o telefone pelo computador, mas a linha de transmissão é a mesma. O provedor de acesso paga ICMS no uso direto do serviço de telecomunicação, enquanto que seu usuário lhe paga pela disponibilidade do acesso indireto ao mesmo serviço, quando arca com ônus do encargo financeiro repassado no preço da disponibilidade de acesso à rede. Por esta razão, levanta-se a visibilidade à bitributação, caso esta atividade-meio seja inserida no rol de incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), vez que a doutrina e a jurisprudência admitem classificá-la como serviço. As colocações de Roque Antonio, permitem visualizar a situação:

> O *provedor de acesso* permite que o usuário "navegue" pela rede de computadores. É ele que fornece condições materiais para que o interessado ingresse no universo da *Internet*, que os técnicos do setor representam graficamente por meio de uma "nuvem".
> O que se tributa – evidentemente, por meio de ICMS-Comunicação – é apenas a prestação do serviço telefônico *lato sensu*, do qual o *provedor de acesso* é tão usuário quanto quem ingressa no universo da *Internet* ou da *intranet*.
> Positivamente, o *provedor de acesso*, longe de prestar um serviço de comunicação, limita-se a viabilizar o acesso à *Internet* ou à *intranet*, por meio de um canal aberto, cedido por um terceiro: a empresa telefônica. Dito de outro modo, fornece condições materiais para que o usuário ingresse no ambiente da *Internet* ou da *intranet*.[74] [grifo no original]

Embora seja destacada que a atividade de acesso à Internet seja integralmente ligada a um prévio serviço de telecomunicação, deste entendimento não comunga a jurisprudência que a considera como sendo um serviço de valor adicionado, com base na Lei Geral das Telecomunicações. Isto pode ser observado na leitura do Recurso Especial nº 511.390/MG, relatado pelo Ministro Luiz Fux:

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações". 2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de

[74] *Idem. Ibidem.* p. 271.

serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens. 3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional. 4. A Lei n° 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde. 5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem. 6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: "O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações). "O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações" (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in "Tributação na Internet", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto) 7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte

> a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação. 8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações. 9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza. 10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN. 11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei. 12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei. 13. Precedentes jurisprudenciais. 14. Recurso especial provido. (REsp 511390/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 19/12/2005, p. 213)

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal (STF) apresentou seu posicionamento acerca da matéria, em julgamento da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 583.327/ MG:

> TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. MATÉRIA DE ÍNDOLE EMINENTEMENTE INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o tema atinente à incidência de ICMS aos serviços de acesso à internet está circunscrito ao âmbito infraconstitucional. Não havendo, em rigor, questão constitucional a ser apreciada por esta nossa Corte, falta ao caso “elemento de configuração da própria repercussão geral”, conforme salientou a ministra Ellen Gracie, no julgamento da Repercussão Geral no RE 584.608. (RE 583327 RG, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, julgado em 08/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-09 PP-01862 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 224-230)

Ainda que haja compreensão de classificar o provimento de acesso à Internet como serviço de qualquer natureza, isto não merece prosperar, em vista de que esta atividade jamais seria possível sem a estrutura do serviço de telecomunicação, no qual já incide o ICMS. A sua consideração como serviço independente possibilita a bitributação, tendo em vista que o provedor de acesso já arca com o ônus do encargo financeiro do ICMS incidente no serviço de telecomunicação que lhe dá suporte.

Desta forma, entende-se não haver incidência tributária na atividade de acesso à Internet, inclusive porque o mero acesso à rede mundial não acrescenta nenhum valor ao serviço de telecomunicação. Todavia, não se pode negar que o conteúdo disponível no ambiente virtual é incrivelmente enriquecedor.

É importante lembrar que há atividade lucrativa da empresa de disponibilizar o acesso à Internet. Por esta razão, outros tributos incidirão, a exemplo do Imposto sobre a Renda ou contribuições previdenciárias, desde que seja configurada validamente a hipótese de incidência do tributo, porém se não constatado o fato gerador, a obrigação tributária jamais de formará.

5 O COMPORTAMENTO DOS SUJEITOS DA RELAÇÃO JURIDICO-TRIBUTÁRIA FORMADA PELO USO DA INTERNET

A popularização da Internet contribui para facilitar os contatos entre as pessoas. Em consequência, as novas relações geradas deste contexto têm influenciado no cotidiano dos indivíduos. Das discussões acerca da relação jurídica tributária decorrente do uso da rede mundial, uma orbita na seara da formação da obrigação tributária e da sua consequente instauração que oportuniza a cobrança de tributos.

Antes de tratar-se do comportamento dos sujeitos, será preciso qualificá-los e compreender seus papéis. Decerto que da relação tributária participam duas espécies de sujeitos: os sujeitos passivos e os sujeitos ativos.

Aparentemente, não há dúvida quanto a sujeição ativa na relação jurídica tributária, porque o Código Tributário Nacional (CTN) expressa claramente o seu conceito e qualificações: “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Nos dizeres do professor Hugo de Brito Machado o texto por si só não foi exitoso, por isso menciona:

> Na verdade, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119, do Código Tributário Nacional, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 há de ser interpretado em consonância com os arts. 6º e 7º do Código Tributário Nacional. Não se há de confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo art. 7º e seus §§ do Código Tributário Nacional.
> Parece que essas dúvidas na interpretação do art. 119 do Código Tributário Nacional decorrem de não se haver definido o que é competência *para exigir* o tributo. Confunde-se o *instituir* com o *exigir*. E não se define adequadamente o que quer dizer *exigir* o tributo. Entretanto, na verdade não há insuficiência na norma em questão por não admitir pessoas jurídicas de direito privado e até pessoas naturais como sujeitos ativos da obrigação tributária.[75] [grifo no original]

---

[75] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 139.

Entretanto, o mesmo não pode se dizer do aspecto prático da sujeição passiva, haja vista que o CTN apresenta em seu texto legal definições que provocam imprecisões interpretativas:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em análise da questão de sujeição da relação jurídico-tributária, pensa-se que não existem diferenças quanto à qualificação. No entanto, podemos observar que os participantes da relação produzida através da Internet têm comportamentos distintos, porque, geralmente, o sujeito passivo compreende não ter realizado qualquer fato que gere tributação, algumas vezes com razão. Por outro lado, o sujeito ativo (o fisco) representado por seus agentes que, às vezes, excedendo a legislação tributária compreendem que qualquer fato é apto a gerar tributação, o que nem sempre é válido.

Entende-se que os atos praticados no meio virtual só podem ser submetidos à incidência de tributos se somente se repercutirem no mundo físico e tiverem natureza econômica.[76] Assim, meros downloads que não ensejariam, por exemplo, incidência de ICMS, em razão da necessidade de ocorrência física do seu fato gerador, aliada ao conteúdo econômico. Isto porque, atos e fatos que se perfazem apenas no mundo virtual não dão ensejo à caracterização da relação jurídica, pois lhes faltam alguns dos critérios para caracterizar a hipótese de incidência tributária.[77] A exemplo, a ausência do critério espacial impede a identificação precisa do sujeito ativo, competente para arrecadar o tributo. Isto fica evidenciado tendo em vista a característica de intangibilidade, de teia global intrínseca à Internet. Já foi esboçada, quando se apresentam alguns

---

[76] A repercussão física aqui abordada revela-se em um ato material. A exemplo pode-se esclarecer que um pagamento de um boleto é um ato material. Ainda que a entrega seja física o sujeito passivo gera um documento que será, em regra, impresso e pago. Leva-se em conta, também, a emissão da nota fiscal de um serviço entregue por *download*, que gera incidência tributária. No entanto, quando as operação são gratuitas, em regra não ensejam produção de documento de pagamento não repercutindo materialmente.

[77] O professor Gerado Ataliba esclarece e aprofunda no estudo dos aspectos da hipótese de incidência, em sua obra intitulada “Hipótese de Incidência Tributária”.

esclarecimentos sobre a dinâmica da Internet e da realidade paralela que engendrou.

Ocorre que essa premissa não é apta validar a não incidência de todos os atos ou fatos produzidos na Internet ou por meio dela. A questão passa pela análise ontológica de todo um processo e não apenas de uma parte pontual e isolada dos aspectos imaterial e material da realidade.

Assim, a mera ocorrência de um fato no mundo virtual não é suficiente para motivar a não incidência de tributos. Desta forma, pode-se exemplificar o caso do ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), que incidirá se somente se o resultado de uma prestação de serviço seja entregue através da Internet. Este caso, revela que a prestação ocorreu fisicamente: alguém realizou um serviço utilizou o meio digital para elaborar a síntese dos procedimentos. Por este motivo, não há dúvida que a observação dos atos e fatos é que possibilitarão confirmar ou não a incidência de um tributo.

Diante do vazio normativo, não há como perceber uma solução a curto prazo e sem envolvimento dos inúmeros comportes desta teia global. Muitos passos importantes já foram iniciados, mais é preciso avançar ainda mais e buscar o consenso internacional, com objetivo de planejar o enfrentamento das perdas e compensações que possam decorrer pela adoção de uma política supranacional na seara de tributação no ambiente virtual produzido pela utilização da Internet.

6 A ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA RELAÇÃO COM O AMBIENTE VIRTUAL

Atos e fatos realizados na Internet, atualmente, são alvos de intensos debates jurídicos, principalmente, aqueles que apresentam repercussão financeira. Para Marco Aurélio, isso reflete que

> Por um lado, se, no âmbito da Internet, forem praticados atos que impliquem auferir renda ou que denotem manifestação de capacidade contributiva, não há dúvida que o Poder Público tem o justo direito de arrecadar os impostos pertinentes, exercendo a fiscalização na medida compatível.
> Por outro lado, os cidadãos que se utilizam da Internet também têm direito público subjetivo de não verem violados sua privacidade e o sigilo de sua correspondência. E, neste campo, é sabido que, ao serem abertos os arquivos de um determinado provedor de acesso ou de hospedagem de *site*, pode estar havendo acesso aos hábitos do cidadão, a informações que digam respeito à sua intimidade etc.[78]

A ampliação do uso da Internet tem permitido ao fisco ampliar seus métodos de arrecadação.[79] Observando que tudo tem passado por um processo de automatização, em que os negócios são realizados eletronicamente ou quando não são armazenados e transmitidos eletronicamente. Na seara tributária, fica mais simples e rápido indicar com precisão qual o valor do tributo devido. Estudos indicam que certamente as "técnicas, metodologias e ferramentas de avaliação são cada vez mais reconhecidas como um mecanismo que propiciam o aumento da produtividade, da eficiência e da efetividade nas relações entre o Estado e a sociedade".[80]

Vê-se também que, por meio da utilização da Internet, há mais agilidade no processamento das informações prestadas pelos contribuintes. Por exemplo, ao tempo em que se demoravam meses para Secretaria da Receita Federal processar todas as declarações anais do Imposto de Renda (IR), atualmente esta atividade é feita de modo instantâneo, vez que foram dispensados os preenchimentos prévios de montanhas de papeis para posterior lançamento nos sistemas para depois confirmar o processamento. Desta maneira, economiza-se tempo, por conseguinte despesas com pessoal e materiais de apoio.

---

[78] GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 157.
[79] Este novo modo de promover a arrecadação tributária é caracterizado como e-service ou e-serviço. No caso, são serviços públicos prestados por meio da Internet.
[80] Brasil. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. Departamento de Governo Eletrônico. **Indicadores e métricas para avaliação de e-Serviços**. Brasília: MP, 2007. p. 09.

Outro importante viés pode ser visto na possibilidade de cruzamento de dados, fornecidos pelos sujeitos passivos que realizam as atividades negociais onde incide a tributação. Caso haja tentativa de evasão fiscal com declaração realizada informando-se um valor menor, através dos sistemas e da telemática computacional, será descoberta a fraude. Portanto, o sujeito passivo infrator fica obrigado nos termos do art. 136 e ss. do CTN, ao pagamento da diferença do tributo devido acrescentado das demais consequências jurídicas.

Nas atividades ligadas ao ambiente virtual, o lançamento tributário decorre da automatização do sistema; não é o próprio sujeito passivo que realiza o lançamento (autolançamento). A atividade de lançamento é privativa de agente público, vinculado à pessoa jurídica ocupante do pólo ativo da relação jurídica tributária, segundo apresenta o art. 142 do CTN:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
> Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Outro ponto de relevância é a prova da constituição do fato gerador do tributo no ambiente da Internet. O modo convencional de prova a incidência é constituir o crédito tributário através do lançamento de oficio.

Com o fenômeno da Internet, nas relações tributárias que são estabelecidas através da rede, os órgãos fazendários, às vezes, ficam dependentes do fornecimento de informações pelos sujeitos passivos. Vê-se implantado um novo método no qual as informações acerca das incidências tributárias são transmitidas diretamente para os sistemas dos órgãos fazendários, onde um agente público deve homologar o lançamento cadastrado no prazo decadencial previsto na norma tributária. Porém, isso não exclui a possibilidade dos sujeitos ativos constituírem os créditos através da modalidade de lançamento convencional, desde que tenha as provas da incidência do tributo. Ainda, apresenta-se a possibilidade dos sujeitos passivos sofrerem as exigências de créditos indevidos com mais frequência, em razão das guerras fiscais, por sujeitos ativos distintos em busca do aumento da suas arrecadações.

Relevante expor a necessidade do estabelecimento de parâmetros aptos a delinear claramente as regras normativas tributárias, neste ambiente imaterial da Internet. Com isso, procura-se minimizar os efeitos das guerras ficais entre os entes federados e garantir; no mínimo, segurança jurídica aos contribuintes usuários da rede mundial.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Acredita-se que o caminho para delinear este quadro seria atualizar a legislação jurídico-tributária para atender às novas demandas do meio eletrônico, levando-se em consideração o caráter universal do ciberespaço. Apesar desta situação, instrumentos normativos, processuais e institucionais existentes podem ser utilizados para prevenir e reprimir os atos humanos realizados através da Internet que causam lesão a arrecadação tributária do Estado.

As pesquisas bibliográficas foram realizadas com a finalidade de esclarecer o que se discute acerca da utilização da Internet no Brasil e no mundo. Além disso, investigou-se quais providências foram ou poderiam ser adotadas por órgãos brasileiros, para melhorar as técnicas de arrecadação e coibir as práticas evasivas na rede mundial de computadores pelos seus usuários, ligadas aos fatos que ensejam a cobrança de tributos. Logo, visualizam-se as limitações do exercício de regular o espaço virtual e as dificuldades que os Estados e as sociedades genericamente considerados têm para evitar que o ente estatal tenha arrecadação prejudicada em virtude quando a hipótese de incidência decorre da utilização da Internet.

Afora do cientificismo usual, observa-se que o tributo é indispensável ao pacto social. Na história e também atualmente, não se observaram Estados que não se sustentem através da tributação de seu povo, sejam os capitalistas, os socialistas, os totalitaristas ou quaisquer outras designações atribuídas. O tributo devido pelos particulares ao Estado é uma prática elementar indissociável de todas ou quaisquer naturezas de estados, apesar de suas diversas designações.

No tocante ao Estado brasileiro, veem-se diversas obras tributárias qualificarem como injusta e atroz a “carga” tributária do país. Essa assertiva de tanto difundida produz um efeito muito avassalador aos contribuintes, ao tempo em que remete ao sentimento de injustiça por pagar os tributos regularmente constituídos.

No decorrer deste estudo, percebe-se a ausência dos rigores científicos em alguns textos de direito tributário, tendo em vista que somente compete tratar como matéria tributária (estabelecer um ponto de corte) até as atividades que provocam a extinção da obrigação tributária ou do tributo em si, pois o uso das receitas arrecadas é conteúdo do direito financeiro.

De outra forma, é evidente que problema brasileiro encontra-se na falta de contra-prestação em serviços disponibilizados pelo Estado fiscal. Esta afirmativa encontra respaldo no simples fato de que, considerando análise fiscal e financeira comparada no âmbito internacional, existem países com tributação mais elevada que a brasileira. No entanto, os serviços disponibilizados por estes estados estrangeiros são proporcionais aos valores arrecadados dos particulares.

A situação do Brasil remonta a falta de fiscalização com o produto arrecadado através da tributação. Existe uma crítica feroz a “carga” tributária, ao mesmo tempo em que se anui o mau trato das receitas públicas, quando em verdade a solução é simplesmente cobrar que a arrecadação seja utilizada de modo coerente com as determinações legais. Além disso, observar-se que a mentalidade dos contribuintes no Brasil ainda é da vantagem pessoal, um verdadeiro vale-tudo para escapar a tributação. Logo, as práticas realizadas na dimensão material da realidade tendem a ser espelhadas para a dimensão imaterial da realidade produzida pela Internet, em consequências dos sujeitos das relações serem os mesmos.

Assim, o discurso de elevada carga tributária merece ser considerado, mas deve ser analisado sob uma perspectiva ampla, não restringindo a mera redução de arrecadação pelo Estado, na qual poucos serão beneficiados. Isto porque, é com a arrecadação fiscal que o Estado investe em serviços públicos que estarão disponíveis a sociedade. A redução de tributos não implica no consequente repasse do benefício à cadeia econômica.

A tributação possui inúmeros fins, dentre os quais inclui-se o de possibilitar o acesso de todos os cidadãos a serviços públicos. A exclusão de muitos de serviços básicos pode gerar uma situação de insustentabilidade da convivência social em pouco tempo e na consequente perda da razão de existir do Estado: “equilibrar o convívio em sociedade”.

Logo, a luta pela promoção de uma tributação justa, seja na realidade material ou na realidade imaterial, engendrada pela inovação tecnológica, representada pela Internet, é o único caminho capaz de preservar o papel do direito tributário. Para isso, intensas discussões no âmbito do direito comunitário são indispensáveis, em vista das peculiaridades das relações jurídicas tributárias decorrentes da utilização desta rede telemática.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Léo Rosa de. **Liberdade privada e ideologia**. São Paulo: Acadêmica, 1993.

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito da Internet e da sociedade da informação**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 6024**: informação e documentação: numeração progressiva das seções de um documento escrito: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6027**: informação e documentação: sumário: apresentação. Rio de Janeiro, 2003.

_____. **NBR 6029**: informação e documentação: livros e folhetos: apresentação. Rio de Janeiro, 2006.

_____. **NBR 10520**: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

_____. **NBR 14724**: informação e documentação, trabalhos acadêmicos, apresentação. Rio de Janeiro, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projetos de Leis e Outras Proposições. **Projeto de Lei nº 2.126/2011**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=51725>. Acesso em: 06 abr. 2013.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15. fev. 2013.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=16/09/1996&jornal=1&pagina=1&totalArquivos=145>. Acesso em: 16. fev. 2013.

_____. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.in.gov.br/visualiza/index.jsp?data=01/08/2003&jornal=1&pagina=3&totalArquivos=72>. Acesso em: 16. fev. 2013.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15. fev. 2013.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação. Departamento de Governo Eletrônico. **Indicadores e métricas para avaliação de e-Serviços**. Brasília: MP, 2007. Disponível em: <http://www.governoeletronico.gov.br/anexos/indicadores-e-metricas-para-avaliacao-de-e-servicos> . Acesso em: 06 abr. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 511.390/MG**. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 19/05/2005, DJ 19/12/2005. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/detalhe.asp?numreg=200300032491>. Acesso em: 15. abr. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 334**. O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=166>. Acesso em: 09. abr. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 583.327/MG**. Relator Ministro Ayres Britto, julgado em 08/04/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-09 PP-01862 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 224-230. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=583327&classe=RE-RG&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 15. abr. 2013.

CARNELUTTI, Francesco. **Discursos sobre o direito**. Tradução de Francisco José Galvão Bruno. São Paulo: Habermann Editora, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito tributário**: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CENTRO de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação. Disponível em: <http://www.cetic.br/dominios/index.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

COMER, Douglas E. **Redes de computadores e Internet**. Tradução de Marinho Barcellos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

COMITÊ GESTOR DA INTERNET NO BRASIL (CGI.br). **Quem somos**. Disponível em: <http://www.cgi.br/sobre-cg/definicao.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

DEPARTAMENTO de Ciência da Computação da Universidade Federal da Bahia (UFBA). **Curso de Inclusão Digital 2005**: entendendo a Internet. Disponível em: < http://homes.dcc.ufba.br/~frieda/inclusaodigital/internet.htm >. Acesso em: 20 fev. 2013.

DOMÍNIO. Wikipédia, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/ wiki/Dom%C3%ADnio>. Acesso em: 07 abr. 2013.

ELALI, André. **O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos (coord). **Código tributário nacional comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Dinâmica da tributação**: uma visão funcional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Internet e direito**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. A impossível Reforma Tributária: a guerra do ICMS. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3498, 28 jan. 2013 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/ 23565>. Acesso em: 07 abr. 2013.

HERKENHOFF, João Baptista. **Para onde vai o direito?**: reflexões sobre o papel do direito e do jurista. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

HOST. **Wikipédia**, a enciclopédia livre. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/ Dom%C3%ADnio>. Acesso em: 07 abr. 2013.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. 4. ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LAMBERT, Jean-Marie. **Curso de direito internacional público**: o mundo global. v. 1. 5. ed. Goiânia: Kelps, 2004.

LEÃO, Adroaldo (coord.); PAMPLONA FILHO; Rodolfo (coord.). **Globalização e direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

LEVY, Pierre. **Cibercultura**. 2. ed. São Paulo: Ed. 34, 2000.

_____. **O que é o virtual?** São Paulo: Ed. 34, 1996.

LUBISCO, N. M. L.; VIEIRA, S. C.; SANTANA, I. V. **Manual de estilo acadêmico: monografias, dissertações e teses**. 4. ed. Salvador, EDUFBA, 2008.

LUCCA, Newton de. et al. **Direito & Internet - aspectos jurídicos relevantes**. Bauru: EDIPRO, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MARCO Civil da Internet: seus direito e deveres em discussão. **Sobre**. Disponível em: < http://culturadigital.br/marcocivil/sobre/>. Acesso em: 07 abr. 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na Internet. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 57, 1 jul. 2002 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3031>. Acesso em: 7 maio 2013.

MARZOCHI, Marcelo de Luca. **Direito.br**: aspectos jurídicos da Internet no Brasil. São Paulo: LTr, 2000.

MASUDA, Yoneji. **A sociedade da informação**: como sociedade pós-industrial. Tradução de Kinval Chaves Weber e Ângela Melim. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1982.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **ISS** - Aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Direito tributário e a Internet**. Campinas: LZN Editora, 2004.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PESQUISAS da Network Wizards. Centro de Estudos sobre as Tecnologias da Informação e da Comunicação. Disponível em: <http://www.cetic.br/dominios/ index.htm>. Acesso em: 07 abr. 2013.

PIROPO DA-RIN, Benito. **Computadores**: dados e informações. Disponível em: <http:// www.bpiropo.com.br/fpc20050620.htm >. Acesso em: 18 abr. 2013.

RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. **A internet e o direito tributário**. In: BLUM, Renato M. S. Opice (coord). Direito eletrônico - a Internet e os tribunais. Bauru: EDIPRO, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Atualização de Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, Francis Waleska Esteves da. **Princípios constitucionais tributários**. *In*: GUERRA, Isabella Franco (org.) ; NASCIMENTO FILHO, Firly (org.); PEIXINHO, Manoel Messias (org.). Os princípios da Constituição de 1988. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SILVA, Michéle Tancman Candido da. **A geopolítica da rede e a governança global de Internet a partir da cúpula mundial sobre a sociedade da informação**. São Paulo: [s.n.], 2008. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8136/tde-18032009-112622/>. Acesso em: 18 jan. 2010.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito e poder**: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri: Monole, 2005.

PAESANI, Liliana Minardi. **Direito e Internet**: liberdade de informação, privacidade e responsabilidade civil. São Paulo: Atlas, 2000.

PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PESQUISA sobre o uso das tecnologias de informação e comunicação no Brasil: TIC Domicílios e TIC Empresas 2011. São Paulo: Comitê Gestor da Internet no Brasil, 2012. Disponível em: <http://op.ceptro.br/cgi-bin/cetic/tic-domicilios-e-empresas-2011.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2013.

WEINREB, Lloyd L. **A razão jurídica**: o uso da analogia no argumento jurídico. Tradução de Bruno Costa Simões. Revisão da Tradução: Marcelo Brandão Cipolla e Percival Panzoldo de Carvalho. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2008.