

## ASPECTOS POLÊMICOS DA TRIBUTAÇÃO NA INTERNET NA ERA DA SOCIEDADE DIGITAL

**Marco Aurélio Ventura Peixoto**

Advogado da União, em exercício na  
Procuradoria Regional da União da 5ª Região.  
Mestre em Direito Público pela  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE.  
Professor de Direito Processual Civil e  
Introdução ao Estudo do Direito da Faculdade Integrada do Recife – FIR.

*“É um debate, fundamentalmente, sobre o exercício do poder e da soberania; lembrando que, em última análise, ter soberania não é apenas fazer a lei, ter soberania é torná-la eficaz.”<sup>1</sup>*

### **Introdução: o incessante desenvolvimento tecnológico e a Internet como ferramenta indispensável às atividades pessoais e profissionais**

Como todos sabemos, vive-se, presentemente, uma sociedade globalizada, marcada por uma era de incessante desenvolvimento tecnológico.

E o Direito, não obstante a sua tradição e os seus históricos e seculares conceitos, não pode e nem consegue ficar alheio a essas mudanças.

Os fatos, decorrentes desse magnífico desenvolvimento da tecnologia, surgem ao Direito, e este tem o dever, enquanto regulador da vida em seio social, de normatizar e propiciar soluções para os conflitos que possam vir a ocorrer.

E a Internet, como não poderia deixar de ser, é a responsável e a marca maior dessa corrida tecnológica. A Internet é hoje ferramenta indispensável às atividades pessoais e profissionais de todos, de modo que, por mais incrível que possa parecer, não se é possível pensar em uma sociedade sem as facilidades que a Internet veio a permitir.

Uma das temáticas mais polêmicas, decorrentes da utilização da Internet, é exatamente a tributária. Ainda são muito frágeis as relações entre a tributação e a internet, de sorte que não há um forte desenvolvimento doutrinário na matéria, e nem tampouco firme entendimento jurisprudencial consolidado.

Daí a importância de discutirmos, no estudo presente, tal temática. Enquanto se afigura como nova e complexa situação, seja no âmbito econômico, seja no social ou tecnológico, a tributação das atividades ocorridas na Internet nos demanda uma avaliação ponderada, desde a análise das hipóteses da não tributação.

---

<sup>1</sup> GRECO, Marco Aurélio. “Poderes da Fiscalização Tributária no âmbito da Internet”. in GRECO, Marco Aurélio e MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). *Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 186.

A Internet tem se mostrado a grande responsável pela interligação entre povos e nações, de forma que os ordenamentos jurídicos, dos mais diversos países, têm que se adequar e amoldar os seus conceitos, com o fito de possibilitar a normatização dessas relações.

As situações, especialmente polêmicas, que passaremos a examinar no estudo que se inicia, inseridas no Direito Tributário, são das mais diversas espécies, variando desde os limites constitucionais ao poder de tributar, às questões de imunidade e não tributação, até chegar à tributação específica do ICMS, do ISS e do Imposto de Importação, chegando também à análise de questões atinentes ao sigilo dos contribuinte em suas relações.

## **1. A tributação de fatos geradores ocorridos na Internet: uma necessidade decorrente da evolução tecnológica**

A tributação das atividades que ocorrem na Internet exige uma avaliação se sobre elas ocorre ou recai alguma das hipóteses de não tributação.

Isto porque a não tributação de um fato, ou melhor, a impossibilidade jurídica de que um fato da realidade sirva de hipótese de incidência tributária, decorre ou deste fato exteriorizado da realidade não ser admitido como fato gerador de nenhum tributo (não incidência tributária), ou de haver imunidade tributária, ou mesmo de ser expressamente afastada a possibilidade de haver tributação em determinadas circunstâncias (que seriam as limitações constitucionais ao poder de tributar).<sup>2</sup>

Como é sabido, a Constituição Federal e, tradicionalmente o próprio Direito Tributário Brasileiro, reserva para a União a competência para a definição, em lei complementar, dos fatos geradores dos impostos dos Estados e Municípios, além é claro de seus próprios impostos.

Assim, admite-se que apenas as hipóteses tributárias contempladas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas Leis Complementares em vigor, em função do princípio da tipicidade cerrada, obrigam os contribuintes à prestação pecuniária exatória.

Ademais, a legalidade dá guarida a que somente se admita a hipótese de incidência, caso devidamente descrita e previamente estabelecida em lei. Se não houve lei que preveja dito fato, não poderá este ensejar consideração, para fins de incidência tributária, já que estaremos diante da não incidência, mesmo que aquele fato exprima a capacidade econômica do agente ou esteja no ciclo de produção de bens e riquezas econômicas.

Em função de toda essa construção lógica, como poderíamos inserir as questões relativas às relações na Internet? Ora, sabemos que esta surgiu de uma percepção acerca do modo de funcionar do cérebro humano, a qual lida essencialmente com uma matéria prima específica, qual seja, a informação.<sup>3</sup>

A Internet é, portanto, um fato real, dotado de complexas características, mas da qual o Direito não pode se furtar de examinar e normatizar.

---

<sup>2</sup> LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limitações Constitucionais à Tributação na Internet*. <http://www.infojus.com.br/area1/euryluna10.htm>, 29 de julho de 2004, p. 01.

<sup>3</sup> LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limites Constitucionais...*, p. 03.

Desse modo, no momento em que se constata a transferência e a execução de atividades de natureza econômica, assim como a geração de valores, atitudes, meios, instrumentos exclusivos para a operação e o uso das ferramentas da Internet, o Poder Público tem o dever de despertar para a questão legal e para o exercício de sua soberania sobre a rede.

Por óbvio, não há qualquer espécie de previsão, em lei, para que se tribute o tráfego de dados, ou mesmo o envio de mensagens por linha telefônica, já que o fato gerador permanece sendo a comunicação telefônica, ou o ato de conectar dois aparelhos.

No entanto, não se tem hoje como negar a existência de fatos tributáveis na rede mundial de computadores, desde o simples acesso, por meio de um provedor, até as mais altas transações financeiras efetuadas *on line*, como também ao prático, rápido e seguro comércio por meio eletrônico.

A preocupação inicial das autoridades tributárias, em relação à tributação na internet, disse respeito aos serviços dos provedores de acesso, que representavam o aspecto mais visível das operações de comercialização na internet.

Mais adiante, outros aspectos, não menos polêmicos, foram se incorporando às preocupações das autoridades tributárias, em especial o comércio feito por meio da rede mundial de computadores, que ganhou dimensão gigantesca, a qual os ordenamentos jurídicos ainda não estavam preparados.

Pela característica das comunicações via Internet, as quais acontecem em um ambiente virtual, resta sempre difícil precisar o território do Estado no qual ocorrem, de fato, tais relações. Mais que isso, há grande dificuldade no que concerne à natureza descentralizada da rede mundial de computadores, já que não há um órgão central que a administre, restando complicado controlar a titularidade, a responsabilidade, o conteúdo, a autenticidade e os efeitos das informações que circulam.

## **2. A experiência no Direito Comparado: como se deu a evolução da tributação na Internet nos Estados Unidos da América?**

Segundo sabemos, o notável potencial de crescimento da utilização da rede mundial de computadores para anunciar, vender e entregar bens e serviços, tem obrigado tributaristas não apenas do Brasil, mas de todo o mundo, a pensar e considerar as repercussões na esfera tributária.

E tal não poderia ser diferente nos Estados Unidos da América, berço da informática mundial. Não obstante a Internet tenha lá surgido, nos idos de 1965, tão somente a partir de 1990 ela pôde vir a ser considerada um recurso disponibilizado e de acesso ao público.

Na década de 80, o Estado do Texas foi o primeiro a enfrentar crises fiscais, na indústria imobiliária e petrolífera, passando ainda os bancos por momentos bem difíceis. Desse modo, em 1987, tal Estado decidiu ampliar a tributação de vendas e cobrar impostos, inclusive sobre o processamento de dados e de informação. Assim, naquele Estado, já àquela altura, havendo um local de rede ou página de rede, haveria um armazenamento de dados, sujeito à cobrança de impostos.

Todavia, em 20 de outubro de 1998, o Congresso Americano baixou o Ato de Isenção de Impostos na Internet, necessário para proteger o comércio realizado por seu intermédio, e assegurando ao povo americano a segurança de não se surpreenderem com impostos inesperados.

Aos poucos, a legislação foi sendo alterada, a partir de pressões internas e externas, de políticos e empresários, de forma que diversos estados tentaram, de todas as formas, derrubar a citada isenção. Chegou-se, ainda, a implementar moratória, em outubro de 1998, até outubro de 2001, declarando que a Internet deveria se caracterizar como zona não tributável.

Preocupações consistentes surgiram, especialmente no que toca aos efeitos que a Internet, livre de impostos, poderia causar aos comércios locais. Assim, formou-se um consenso, no sentido da necessidade da implementação de regras que visassem à neutralidade no tratamento conferido ao comércio eletrônico e ao tradicional, não eletrônico.<sup>4</sup>

A preocupação dos Estados, naquele país, persiste ainda na questão das transações eletrônicas, via Internet, e nas reduções de arrecadação, bastante significativas, de impostos.

É de se ver, assim, que os Estados Unidos vivenciam a dificuldade da tributação das relações levadas a efeito na Internet, de há algum tempo, não tendo atingido, até o presente, qualquer espécie de consenso ou unanimidade. Do contrário, o que há, em verdade, é uma grande “queda-de-braço”, entre a administração federal e os Estados, visto que estes, ávidos por maiores arrecadações nas transações, nunca suportaram os incentivos que o poder central conferiu, ao nível de moratórias e isenções.

### **3. A compreensão constitucional dos serviços de comunicação para efeito de aplicação do ICMS aos provedores de acesso à Internet**

Nossa Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, preleciona a tributação dos chamados “serviços de comunicação”, como se pode ver, *in verbis*:

*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.*

Assim, na compreensão de um dos doutrinadores brasileiros mais estudiosos na temática da tributação na internet, serviço de comunicação vem a ser a veiculação de idéias, mensagens, informações ou relacionamentos entre pessoas.<sup>5</sup>

Efetivamente, o legislador não se preocupou em abranger qual seria o conteúdo da comunicação, mas o serviço que a permite, isto é, o veículo que viabiliza a comunicação

<sup>4</sup> ALBUQUERQUE, Valéria Medeiros de. *A Tributação da Internet no Brasil e nos Estados Unidos da América*. Brasília: Revista do CEJ., n.º 18, jul/set. 2002, p. 106.

<sup>5</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Tributação na Internet”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 43.

entre as pessoas. E este veículo pode ser uma carta, um jornal, uma televisão, um rádio, um telefone, bem como a própria internet.

Como visto acima, o texto constitucional é expresso, em afirmar que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços deve incidir sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

O serviço de comunicação apresenta, como característica fundamental, o oferecimento do equipamento capaz de fazer com que a comunicação ocorra, isto que, que a informação ou a mensagem possa ser transmitida e recebida.

Outro ilustre constitucionalista, o Prof. Celso Ribeiro Bastos, em estudo realizado na matéria, faz distinção entre a atividade de comunicação e o serviço de comunicação, de modo que a primeira seria a que ocorre diretamente entre os interlocutores, relacionada à livre manifestação do pensamento, enquanto que a segunda visaria apenas a proporcionar o meio para que ocorra a comunicação, de forma que seria sobre este segundo aspecto que incidiria a tributação do ICMS.<sup>6</sup>

Como evidente decorrência do notável crescimento do uso da rede mundial de computadores, houve significativo aumento dos provedores de acesso, os quais representam os responsáveis pela conexão do computador à Internet.

Há, assim, por parte desses provedores, a prestação de serviços de comunicação, o que nos leva, por conseguinte, ao entendimento de que ocorre, naquela prestação, fato gerador do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

O ilustre tributarista cearense Hugo de Brito Machado, diferentemente de Celso Ribeiro Bastos, entende que o provimento de acesso não pode ser enquadrado como serviço de comunicação, já que não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, vez que não se executa as atividades necessárias e suficientes de emissão, transmissão ou recepção de sinais de telecomunicação.<sup>7</sup>

Segundo o entendimento daquele tributarista, os argumentos, por vezes utilizados nas teses fazendárias, no sentido do interesse público ou da solidariedade, afiguram-se de validade apenas aparente, de modo que o interesse público mais respeitável reside exatamente no cumprimento da lei e no respeito à ordem jurídica estabelecida.

Para Fernando Scaff, as atividades dos provedores de acesso não se configuram como prestação de serviços de comunicação, pelo simples fato de que eles não prestam esse tipo de serviços, cujo conceito ficaria mais adequado às atividades de telecomunicações em geral, como rádio, televisão e similares. Assim, Scaff entende que os provedores de acesso estão muito mais próximos do conceito de locação, que propriamente de serviços.<sup>8</sup>

Consta-nos que há posicionamento, proferido no Parecer n.º 1093/97, da douta Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional (PGFN/AGU), da lavra da Dra. Cláudia Regina Gusmão, no sentido de que há a incidência do ICMS sobre os serviços prestados por

---

<sup>6</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. “Tributação na Internet” in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 73.

<sup>7</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “Tributação na Internet” in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 89.

<sup>8</sup> SCAFF, Fernando Facury. “O Direito Tributário das futuras gerações”. in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 410.

provedores de acesso, de modo que toda a estrutura que o provedor possui é voltada unicamente à finalidade da realização da comunicação via internet. Assim, o fato de alguém ter acesso a um terminal telefônico comum e, por meio dele, à rede pública de telecomunicações, não constitui, por si só, a possibilidade de acesso à internet. Para tanto, conforme a PGFN, o serviço oferecido pelo provedor é absolutamente necessário, para que a comunicação ocorra por intermédio desse meio.<sup>9</sup>

Data vênia o ilustre posicionamento da Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional, filiamo-nos, entretanto, àquilo que nos ensinam os mestres Ives Gandra da Silva Martins e André Ramos Tavares, na linha de que não é qualquer serviço de comunicação que pode ser tributado pelo Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

Do contrário, esse imposto deve incidir, conforme a lição constitucional, apenas sobre aquela comunicação que se faz por veículo, posto à disposição com intuito econômico. Não é bastante a simples comunicação, mas o desejo da prestação do serviço.

A Constituição Federal é clara em afirmar, em seu art. 22, inciso IV, que é da competência da União legislar sobre telecomunicações. Dessa forma, cabe à lei das telecomunicações definir o que vêm a ser ditos serviços.

E há, na Lei n.º 9.472, de 16 de junho de 1997 (Lei Geral das Telecomunicações), a definição, no art. 60, caput, que o serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Ao que nos parece, o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet afigura-se muito mais como serviço de valor adicionado, conforme o prescrito no art. 61 da mesma Lei Geral das Telecomunicações, que ensina que esta 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, não constituindo serviço de telecomunicações.

Assim, sob a nossa ótica, o serviço que prestam os provedores é mero serviço auxiliar, adicional, no dizer da lei das telecomunicações, de modo que apenas a linha telefônica é tributada pelo ICMS, e não o serviço do provedor em si.

Concordamos assim com a tese de que, apesar de coerente a posição de tantos ilustres doutrinadores, e da própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, se viermos a considerar como fato gerador a prestação dos serviços de acesso à Internet, estar-se-á ferindo o próprio princípio da legalidade tributária, inserindo como serviço de telecomunicação algo que está expressamente excluído por disposição legal competente.

Finalmente, é de se destacar que, não obstante haja a convergência de posições, entre Ives Gandra da Silva Martins e André Ramos Tavares, quanto à não incidência do ICMS sobre ditos serviços, não há o mesmo consenso quanto à tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

---

<sup>9</sup> DE LUCCA, Newton. “Tributação e Internet” in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 136.

André Ramos Tavares entende que tais serviços são sim passíveis de tributação por meio do ISS, já que a análise de seu caráter técnico não permite concluir que se encontram englobados no conceito de serviços de telecomunicações.<sup>10</sup>

Já em sentido contrário, Ives Gandra defende que estes serviços também não estão sujeitos ao ISS, pelo fato de a lista taxativa de serviços não prever a atividade exercida pelos provedores de acesso como tributável e elencada. Para ele, por não serem serviços de telecomunicação, não estão sujeitos ao ICMS e, por não serem constantes da lista de serviços, não se sujeitam igualmente ao ISS.<sup>11</sup>

#### **4. A tributação na aquisição de softwares por *download***

Quando passamos a analisar a questão da aquisição, cada vez mais comum, pelos usuários, de softwares, por *download*, resta-nos inevitável adentrar na polêmica, também forte entre os estudiosos do Direito Tributário, acerca da tributação desses fatos, isto é, da incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), em função da compra de mercadorias, e do Imposto de Importação (II), em razão da entrada no país de bem ou serviço estrangeiro.

Para tanto, mister esclarecer o que vem a ser um *download*. Traduzindo ao nosso vernáculo, poderíamos dizer que é o ato de descarregar. Na linguagem cibernética, *download* significa o descarregamento de bens chamados softwares, que nada mais são que os programas para computador, negociados comumente através de disquetes e CD's, mas que recentemente vêm sendo vendidos via rede mundial de computadores.

E a grande questão que se coloca como entrave, nesse aspecto, diz respeito ao fato de que, já que na Internet, não há distâncias físicas a serem consideradas, resta tarefa árdua indicar os fatos geradores e ainda fiscalizar e cobrar os tributos.

Há quem defenda, como é o caso de Hugo de Brito Machado, a não incidência do Imposto de Importação sobre ditas operações, arguindo que a operação de *download* representa realidade distinta da importação, bem como que o software não pode ser considerado um produto, reforçando a tese com o fundamento de que nosso ordenamento veda a cobrança de tributos por analogia. Faz ainda referência ao fato de que há distinção entre adquirir, via Internet, um veículo, que tem que entrar fisicamente no país, e um software, que chega via *download*, virtualmente, não correspondendo ao conceito de importação.<sup>12</sup>

Dito jurista defende ainda, em suas considerações, a não incidência do ICMS, pelo fato de não considerar ser o software um produto, não destinado à comercialização, bem como por não ser bem corpóreo, não se enquadrando como mercadoria.

Entendimento completamente diverso é o esposado por Fernando de Oliveira Marques, que sustenta como devidos ambos os impostos, desde que a aquisição seja de forma onerosa, o usuário esteja localizado no Brasil e o *site* no exterior. Aduz, ainda, que

---

<sup>10</sup> TAVARES, André Ramos. "Tributação na Era da Internet". in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 136.

<sup>11</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Tributação e ...". p. 50.

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "Tributação na...", p. 95.

o meio mais eficaz de fiscalizar tais operações esteja na ação conjunta do Fisco com as companhias telefônicas que fornecem o suporte elementar para o ambiente na Internet.<sup>13</sup>

Esta é, por igual, a opinião de Scaff, no sentido de que o software é, inegavelmente, uma mercadoria, sendo devido o ICMS nas transações ocorridas no território brasileiro, acrescido do Imposto de Importação, quando nas transações internacionais. Alerta ele que, no entanto, na realidade atual, é absolutamente impossível se levar a efeito o exercício da atividade fiscalizatória pelo Poder Público, já que seria necessário se instalar nas lojas virtuais uma forma de controle fiscal, que permitisse identificar quando e onde ocorreria a transação.<sup>14</sup>

Filiamo-nos à tese de que, uma vez que o programa de computador seja negociado com natureza mercantil, é sim uma mercadoria, de modo que é plenamente passível da incidência do ICMS, com a ressalva apenas do usuário pessoa física, que pela disposição constitucional, não é contribuinte. Além disso, sendo adquirido do exterior, ainda que virtualmente, temos a considerar que, não fazendo a lei distinção quanto ao modo de transporte do produto, há que se incidir também o Imposto de Importação.

Na prática, ainda que se chegue, entre doutrinadores, Poder Público e Judiciário, a um consenso acerca da tributação da aquisição de softwares por meio da Internet, chegar-se-á ao problema da execução da fiscalização, que, de fato, como defenderam alguns, é hoje materialmente e faticamente impossível, não havendo ainda mecanismos de controle que possam ser considerados eficazes para tal mister.

A verdade é que, efetivamente, a temática da tributação das aquisições de softwares, via rede mundial de computadores, é ainda muito recente e polêmica, devendo sim ser fruto de intensos estudos e negociações entre os países, para se evitar, de um lado a completa não incidência sobre uma operação de circulação e/ou de importação, bem como de outro lado, a evidente possibilidade de bitributação sem controle.

## **5. O princípio da imunidade tributária na comunicação jornalística e editorial na Internet**

A Carta Magna, ao cuidar da imunidade de impostos, cuidou de prescrever em seu art. 150:

*Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*VI – instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

---

<sup>13</sup> MARQUES, Fernando de Oliveira. “Tributação na Internet” in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 230.

<sup>14</sup> SCAFF, Fernando Facury. “O Direito Tributário das Futuras...”, p. 411/412.

Como todos sabemos, por óbvio, em 1988, quando foi promulgada a nossa última Constituição e consagrado tal princípio, os livros, jornais e periódicos somente eram impressos em papel, razão pela qual se prescreveu a imunidade sobre este. Outra não foi a intenção do constituinte senão a de facilitar ao brasileiro o acesso à informação e à cultura.

No entanto, na realidade atual, em plena era da sociedade digital, os jornais, livros e periódicos não apenas podem ser lidos e adquiridos nas bancas, em formato de papel, mas também por meio da rede mundial de computadores, possuindo igual conteúdo, inclusive no tocante ao formato e paginação.

Exemplo claro disso é o Diário Oficial da União, lido diariamente por milhares de servidores públicos federais, que está inserido, já de algum tempo, na Internet, conservando o seu formato original, contido na versão impressa.

Não é de se compreender, no texto constitucional, as palavras “livros, jornais e periódicos” tão somente no restrito sentido de um conjunto de folhas impressas, encadernadas e com capa, mas sim como veículos do pensamento, meios de difusão da informação e da cultura, conforme as sábias palavras do colega Procurador da Fazenda Nacional Aldemário Araújo Castro.<sup>15</sup>

Diferentemente das questões versadas anteriormente, a temática da imunidade tributária das publicações eletrônicas não é das mais polêmicas.

A nosso ver, e na linha do firme entendimento doutrinário e jurisprudencial, uma vez que o constituinte garantiu, aos jornais, livros e periódicos, sem nenhuma ressalva, a imunidade de impostos, com a imposição de condição apenas ao papel, não há como se desconsiderar tal para aquilo que vier a ser publicado na rede mundial de computadores.

O jornal, pelo simples fato de ser publicado na Internet, não deixa por isso de permanecer jornal, não cabendo ao aplicador do Direito Tributário restringir a interpretação a ponto de entender como cabível a incidência de impostos.

Poder-se-ia questionar dita imunidade, sob o fundamento de que o legislador constituinte teria fixado a imunidade somente para os livros, jornais e periódicos impressos em papel.

Entendemos, no entanto, como frágil tal argumento. Isto porque, primeiramente, como já defendemos, não havia, à época da edição da Constituição, a previsão da utilização da Internet para referidas finalidades.

Além disso, porque, sob o nosso ponto de vista, o legislador constituinte de 1988 não teve a intenção de proteger os livros, jornais e periódicos impressos em papel, mas sim pretendeu imunizar o papel que se destinasse a tais fins, de modo que não ficasse todo tipo de papel, independente da natureza, albergado pela imunidade tributária.

Para tanto, não há nem que se pretender emendar a Constituição, para “adequar à nova realidade”, vez que, sendo jornal, periódico ou livro, publicado na rede mundial de computadores, não há distinção sobre em que meio estão ou foram publicados.

Pensar diferentemente disso, em nosso modesto entendimento, virá a configurar, por parte das autoridades fiscais, uma verdadeira afronta à liberdade de imprensa e de

---

<sup>15</sup> Cf. CASTRO, Aldemário Araújo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. www.cbeji.com.br, 01/08/2004.

informação, vez que a era da sociedade digital demanda a utilização da rede mundial de computadores como ferramenta aliada.

## 6. A polêmica sobre a questão do sigilo de dados do contribuinte na Internet

A temática atinente ao sigilo de dados do contribuinte, da parte de quem os possui, vem a incidir também nas relações e transações mantidas por meio da rede mundial de computadores.

Questiona-se, em seio doutrinário e jurisprudencial, se em face do contido no art. 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal, permanece a inviolabilidade de comunicações e dos dados. Vejamos como está prescrito tal normativo constitucional:

*Art. 5º - (...)*

*(...)*

*X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.*

*(...)*

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

O sigilo é, como sabemos, um direito e garantia fundamental que protege a vida privada e a intimidade das pessoas, configurando um verdadeiro direito da personalidade.<sup>16</sup>

Assim, o sigilo de correspondência é extensivo também, por previsão constitucional, às comunicações telegráficas, de dados e às telefônicas.

A inserção da inviolabilidade de dados foi novidade trazida pela Carta Política de 1988. A preocupação do legislador constituinte foi, a nosso ver, exatamente a de evitar que o Poder Público venha a controlar a vida das pessoas, a partir dos dados constantes nos mais diversos registros, como o de bancos e instituições financeiras.

E é um direito que faz nascer, àqueles que detêm dados, verdadeiro dever, já que se responsabilizam, por mandamento constitucional, a não quebrar esse sigilo, fornecendo as informações a outrem.

É sabido que os provedores de acesso à rede mundial de computadores, como também aqueles provedores que hospedam sites, armazenam uma gama de informações e dados, todos relativos ao usuário.

Questiona-se, e daí surge a polêmica, se os provedores vierem a divulgar dados ou informações desses usuários, estar-se-ia diante de afronta ao sigilo prescrito no art. 5º da Constituição Federal?

---

<sup>16</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. "Tributação na...", p. 77.

Há, como dito, precedentes jurisprudenciais na matéria. O Professor Francisco de Assis Alves, desenvolvendo análise na matéria, noticia que uma das primeiras decisões judiciais, que envolveram a quebra de sigilo de dados na Internet, ocorrera no Estado de Goiás, quando o Juiz José Ricardo Machado, da 1ª Vara da Fazenda Pública Municipal de Goiânia, concedeu liminar que obrigou a Universo On Line (UOL), um dos maiores provedores brasileiros, a quebrar o sigilo do cadastro de um de seus clientes, para que o mesmo viesse a ser identificado.<sup>17</sup>

E essa tem sido uma questão intensamente debatida atualmente. Diante do progresso da Internet e do considerável aumento nas transações patrimoniais que se realizam na rede mundial de computadores, acendem-se as divergências acerca das formas de fiscalização que a Receita Federal pode contar para efetivar a cobrança de impostos a que estejam submetidas ditas relações.

Segundo já discutimos ao longo do estudo em tela, em função das relações estatuidas por meio da Internet, em regra, processarem-se de forma absolutamente virtual e imaterial, o controle das operações, por parte das autoridades fiscais, resta imensamente dificultado.

Efetivamente, pensando de forma concreta, sem dúvida seria mais fácil à Receita Federal se ela dispusesse dos dados dos contribuintes, a partir das informações que viessem a ser fornecidas pelos provedores de acesso à Internet ou pelos provedores de hospedagem de site.

Esses provedores de acesso, não obstante tenhamos entendido que não prestam um serviço de comunicação, consoante sustentamos linhas atrás, possuem dados que estão agasalhados pelo sigilo prescrito na Constituição Federal.

Em relação aos provedores que hospedam sites, estes não têm controle direto sobre as operações que lá ocorrem, não podendo se exigir, por igual que os mesmos venham a prestar informações acerca de dados que não têm controle, já que não exercem domínio sobre as operações que acontecem nas páginas hospedadas.

Sob nosso entendimento, é temerário imaginar que, na evolução da era da sociedade digital, a qual vivenciamos, cheguemos a um momento em que se possibilite um acesso, sem limites, aos dados dos cidadãos e contribuintes, por parte do Poder Público.

O debate sobre os poderes da fiscalização não é, portanto, meramente técnico-jurídico, segundo leciona Marco Aurélio Greco. Do contrário, a técnica surge apenas em um segundo momento, já que o debate principal é exatamente sobre a conjugação de valores constitucionalmente protegidos, isto é, conjugar a liberdade individual, em suas diversas manifestações, com a justa pretensão do Fisco em obter informações que permitam aplicar adequadamente a legislação tributária.<sup>18</sup>

E é aí que entra o importante e essencial papel do Poder Judiciário, neste contexto. Sabemos que se afigura possível haver a relativização dos direitos considerados fundamentais, até mesmo para se evitar a paralisia jurídica, mas compete ao Judiciário representar a balança que evita a sonegação e ao mesmo tempo protege a intimidade dos contribuintes.

---

<sup>17</sup> Cf. ALVES, Francisco de Assis. "Tributação na Internet". in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 190.

<sup>18</sup> GRECO, Marco Aurélio. "Poderes da Fiscalização Tributária no âmbito da Internet". in GRECO, Marco Aurélio e MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). *Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 186.

A nosso ver, uma vez que não há ainda tecnologia que consiga distinguir os dados tributários dos demais, não há fundamento constitucional ou legal para que a autoridade tributária venha a exigir, seja dos provedores de acesso à Internet, seja dos que hospedam sites, quaisquer espécies de dados dos contribuintes, em face da proteção contida no art. 5º da Constituição Federal, de sorte que, exatamente nos limites daquela Carta Magna, só o Poder Judiciário pode vir a determinar a quebra desse sigilo, obviamente nos limites da razoabilidade e da proporcionalidade.

## **7. A batalha fiscal entre Estados e Municípios pela tributação na Internet: uma voraz disputa por maior arrecadação**

Diante do cada vez mais desenvolvido e difundido uso da rede mundial de computadores nas relações comerciais e financeiras, já era mais do que esperado que se iniciassem as discussões sobre a necessidade de proceder com a arrecadação e a fiscalização tributária nesse campo.

E como é quase regra geral no Direito Tributário, sempre que nasce um novo instituto, que dará origem a novas arrecadações, ainda com instrumentos normativos frágeis e incompletos, ou mesmo inexistentes, dá-se partida em uma verdadeira disputa, entre Estados e Municípios, para ver quem ficará com a maior fatia desse “bolo tributário”.

Na atualidade, a maior polêmica, existente entre Estados e Municípios, pertine a um aspecto que já havemos por analisar tópicos acima, isto é, a questão da tributação incidente sobre os provedores de acesso à Internet.

Isto porque, como sabemos, não há na doutrina ou na jurisprudência, qualquer espécie de consenso em relação a estarmos diante de um serviço de comunicação, que fizesse incidir o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de uma mera prestação de serviços, cujo imposto cabível seria o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, ou mesmo se não seria cabível nenhum dos dois tributos.

Segundo já defendemos anteriormente, em nosso modesto entendimento, em função da prescrição constitucional da tributação dos serviços de comunicação, para efeitos de ICMS, e em decorrência das regras contidas na Lei Geral das Telecomunicações, que praticamente exclui os serviços prestados pelos provedores como serviço de telecomunicações, inserindo-o como de valor adicionado, que dá suporte à comunicação, mas não o é por natureza, não há como estender a interpretação de nossa Carta Política e aceitarmos como válida, como querem os Estados, a incidência do ICMS sobre tais serviços.

É sabido, entretanto, que entre as autoridades fiscais do país, ao menos na esfera federal, nossa posição não predomina. Pelo contrário, consoante antes referido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de acordo com parecer também já citado, manifestou-se no sentido da plena incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, considerando-os como de comunicação.

É essa também a posição do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o qual também tem defendido a tese de que o acesso à Internet se caracteriza sim como serviço de telecomunicação, fazendo demandar o ICMS como tributo imponível.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> BRUNO, Gilberto Marques. *A disputa pela fatia da arrecadação tributária na Internet*. <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1968>, 03 de agosto de 2004, p. 02

O advogado Gilberto Marques Bruno, em outro estudo realizado na temática, traz-nos a notícia de que, a título de exemplo, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, nessa linha de raciocínio, entende que os provedores devem recolher o ICMS à alíquota de 5%, sobre o faturamento proveniente da prestação de serviços de acesso pago.<sup>20</sup>

Vê-se, portanto, que, pelo menos a princípio, os Estados contam com a simpatia das autoridades tributárias, a nível federal, e levam vantagem na disputa para com os Municípios.

Mas, e os Municípios, qual a argumentação por eles sustentada para se arvorarem no direito de fazer incidir o ISS sobre os serviços de acesso à rede mundial de computadores?

Ora, em verdade, os Municípios partem da premissa, por nós sustentada, de que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet não se configuram como de telecomunicações, de modo que, sendo apenas de valor adicionado, estão excluídos da incidência do ICMS.

Resolvida essa questão, os Municípios vão além, e também procedem, a meu ver, com uma interpretação ampliativa, não compatível com o Direito Tributário. Isto porque alguns muitos entes municipais têm inserido os serviços prestados pelos provedores de acesso à rede mundial de computadores como serviços de qualquer natureza, de modo a cobrar, dos prestadores, o ISS.

Entendemos, no entanto, aliás, que tais serviços também não estão no campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, já que para este, apenas os contribuintes cujos serviços estiverem relacionados em lei é que poderão ser cobrados, o que ainda não é o caso, pelo menos até o momento, do prestado pelos provedores de acesso à Internet.

A grande verdade que pudemos extrair dessa verdadeira batalha fiscal, que hoje envolve, no Brasil, os Estados e os Municípios, que se digladiam pela maior fatia do bolo arrecadatário, é que ambas as posições defendidas são frágeis e derrubáveis, seja na via doutrinária, seja especialmente, como tem acontecido, nas vias judiciais, em virtude da proteção constitucional ao Direito Tributário e da vedação às interpretações de natureza extensiva ou analógica.

Pensamos, finalmente, que enquanto em nosso país não surgir uma regulamentação específica ao assunto, que determine a natureza dos serviços, o campo de incidência dos tributos, os limites de cada ente federativo, viver-se-á até lá, na era da sociedade digital, a era da insegurança e da indefinição tributária, em que cada um interpreta da maneira que melhor lhe convier, cabendo sempre ao Judiciário buscar dirimir os conflitos que não param de surgir.

## **8. O indispensável posicionamento da jurisprudência brasileira acerca da tributação na Internet**

Diante do vácuo legislativo, ainda presente em nosso ordenamento jurídico, a respeito da tributação na Internet, o que dá margem às mais diversas interpretações

---

<sup>20</sup> BRUNO, Gilberto Marques. *A rede mundial de computadores e a guerra fiscal brasileira na disputa pela arrecadação tributária*. <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto/asp?id=2336>, 03 de agosto de 2004, p. 03.

sobre natureza de serviços e âmbito de aplicação dos tributos, como antes já nos referimos, surge o papel do Poder Judiciário, como essencial nesse processo.

É indispensável, em nosso entendimento, a presença do Poder Judiciário, porque é inevitável que venham a surgir a mais diversa gama de conflitos, de natureza tributária, envolvendo os entes da federação, ou até mesmo estes e os contribuintes.

E ao Judiciário, na estrutura constitucional de nosso ordenamento, compete a solução dos conflitos que lhe são trazidos, na busca de proporcionar a segurança jurídica e a paz social. Enquanto o legislador não assumir o seu mister, é o Judiciário que vai tentando dirimir as divergências tributárias cotidianamente surgidas, em relação à rede mundial de computadores.

Tem chegado aos nossos tribunais as mais diversas questões, todas sempre polêmicas e que geram interessantes debates, acerca da temática aqui examinada.

Naquilo que diz respeito à aquisição de softwares, via *download*, não se pode dizer que há consenso, como vimos, porque os próprios doutrinadores têm posições extremamente opostas. De qualquer forma, a maioria da jurisprudência tende a se inclinar pela possibilidade de reconhecer a incidência da circulação, tornando impositivo o ICMS e, em havendo aquisição pelo exterior, mesmo virtualmente, faz-se também incidente o Imposto de Importação.

Em duas outras questões, também aqui discutidas, há uma maioria esmagadora, para não dizer um quase consenso, na jurisprudência pátria.

A primeira diz respeito à imunidade de impostos para as comunicações jornalísticas e editoriais em meio eletrônico, isto é, para os jornais, periódicos e livros publicados na Internet. Nossos tribunais têm firme entendimento, no sentido de que a imunidade de impostos, prelecionada pela Constituição Federal, estende-se aos publicados na rede mundial de computadores, não havendo por que se proceder a interpretações contrárias, vez que a intenção do constituinte não foi a de proteger apenas o impresso.

Por outro lado, a segunda questão em que não há muita divergência, na nossa jurisprudência, pertence à proteção do sigilo de dados do contribuinte na Internet. Não obstante encontremos algumas decisões que se possam considerar arbitrárias ou exageradas, regra geral, os juízes têm se portado cômico de suas responsabilidades no momento atual, de modo que, neste aspecto, em razão da impossibilidade tecnológica da separação dos dados fiscais dos pessoais dos contribuintes, é o Judiciário que tem que avaliar, com a maior razoabilidade possível, a respeito da possibilidade de quebra desse sigilo, que é também agasalhado constitucionalmente.

A maior polêmica, como não poderia deixar de ser, reside exatamente na questão da natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso à rede mundial de computadores e à incidência de impostos sobre os mesmos.

Entre os juízes monocráticos e tribunais estaduais, podemos verificar uma grande diversidade de decisões. A maioria tende, entretanto, a se posicionar pela natureza excluída da comunicação desses serviços e, por conseguinte, pela impossibilidade de incidência do ICMS sobre os mesmos.

Podemos destacar, a respeito, um precedente, na Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, quando do Recurso Especial 323.358/PR, em que o ilustre Ministro

José Delgado entendeu que o serviço prestado pelos provedores era sim um serviço de comunicação, fazendo incidir o ICMS.

Para tal julgador, considerou-se provedor como sendo um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, que tem por finalidade efetuar uma atividade que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance da situação fática, de modo a ser exigível o ICMS.<sup>21</sup>

Em sentido diferente, nos autos do Recurso Especial n.º 456.650/PR, a doutra Ministra Eliana Calmon houve por divergir do entendimento do Ministro José Delgado.

Em sua relatoria, manifestou que o provedor de serviço da rede internacional de computadores é tão usuário dos serviços de comunicação quanto aqueles que a ele recorrem para obter conexão à rede maior, estabelecendo apenas uma comunicação entre o usuário e a rede, sendo desclassificado, pela Lei Geral das Telecomunicações, como um serviço desta natureza, de sorte que a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS. O julgamento foi unânime e sua tese foi acolhida pela Segunda Turma do E. STJ, em julgamento realizado em junho de 2003.

De fato, ainda são poucos os precedentes nos tribunais superiores a respeito da matéria. Não há ainda nada relativo no Colendo Supremo Tribunal Federal, o que será inevitável em breve. No Superior Tribunal de Justiça, como vimos, há oposição entre o entendimento firmado unanimemente pela Primeira e pela Segunda Turma, quanto à incidência do ICMS.

Ainda assim, mesmo não havendo consenso, em nossa jurisprudência, é de reconhecer o importante papel que os nossos tribunais vêm desempenhando, ante a omissão legislativa, e evitando que, no mais das vezes, o contribuinte, já tão sobrecarregado e como parte mais fraca na relação, veja-se obrigado a pagar impostos diferentes sobre um mesmo fato ou serviço, em função da acirrada disputa fiscal presente entre Estados e Municípios, que se arvoram no direito de cada vez arrecadar mais.

De qualquer forma, é de se prever que dentro em breve, a questão virá a ser melhor aprofundada em nossos tribunais superiores, especialmente no Supremo Tribunal Federal, o qual poderá dar a necessária interpretação constitucional da natureza dos serviços prestados pelos provedores, como também em relação a questões outras atinentes à tributação na rede mundial de computadores.

## **9. Considerações Finais: a necessidade de integração do Poder Legislativo na temática da tributação na Internet**

Consoante vimos ao longo desse estudo, revela-se notável o desenvolvimento e a evolução da tecnologia na atualidade, inserto no próprio processo de evolução social.

E a Internet, neste contexto, tem sido considerada ferramenta indispensável ao progresso da humanidade, sendo praticamente impossível se imaginar como seria a vida, em seio social, sem a rede mundial de computadores.

---

<sup>21</sup> Cf. OLIVEIRA, Celso. *Superior Tribunal de Justiça e a não tributação do ICMS ao provedor de Internet* <http://www.jus.com.br/doutrina/texto/asp?id=4296>, 03 de agosto de 2004.

Na atualidade, como é sabido, a Internet é utilizada não apenas nas relações interpessoais, mas como importante instrumento das relações comerciais e financeiras.

Em função dessa notável evolução, discute-se, em todo o mundo, a respeito da temática da tributação na rede mundial de computadores.

Há diversos aspectos envolvidos e que geram discussão e polêmica na doutrina e na jurisprudência pátrias, dentre as quais se destacam a imunidade de impostos na comunicação jornalística e editorial veiculada na Internet; a proteção ao sigilo de dados dos contribuintes, possuídos pelos provedores de acesso e hospedeiros de sites; a tributação sobre a aquisição de programas de computador *on line* e, finalmente, a maior das divergências, atinente à natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso e a incidência tributária sobre os mesmos.

Analisamos e detectamos, ao longo do estudo, o quão importante tem se revelado a presença do Poder Judiciário nas questões relativas à tributação na Internet. Isto porque, diante da polêmica gerada pelos temas levantados, e em função da verdadeira omissão legislativa, tem competido aos julgadores dirimir os conflitos surgidos, interpretando os dispositivos constitucionais e legais referidos.

No entanto, pensamos que, no contexto, o mais importante papel cabe mesmo ao Poder Legislativo. Não se justifica a omissão que ora se vivencia.

O vazio legislativo tem acarretado interpretações das mais diversas, ora analógicas, ora excessivamente ampliativas, por parte das autoridades tributárias, especialmente as estaduais e municipais, as quais estão ávidas por maiores arrecadações.

Já estamos, indubitavelmente, mais do que no momento de os nossos legisladores assumirem o seu papel, e legislarem sobre os aspectos primordiais das relações estabelecidas por meio da rede mundial de computadores, fixando normas gerais, que possam não apenas orientar a atuação dos Estados e Municípios, mas especialmente que possam proteger os contribuintes, que já estão por demais sobrecarregados com a elevada carga tributária de nosso país.

## Referências Bibliográficas

ALBUQUERQUE, Valéria Medeiros de. *A Tributação da Internet no Brasil e nos Estados Unidos da América*. Brasília: Revista do CEJ., n.º 18, jul/set. 2002

ALVES, Francisco de Assis. "Tributação na Internet". in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2001.

\_\_\_\_\_. "Tributação na Internet" in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

BRUNO, Gilberto Marques. *A disputa pela fatia da arrecadação tributária na Internet*. <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1968>, 03 de agosto de 2004.

\_\_\_\_\_. *A rede mundial de computadores e a guerra fiscal brasileira na disputa pela arrecadação tributária*. <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto/asp?id=2336>, 03 de agosto de 2004.

CASTRO, Aldemário Araújo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. [www.cbeji.com.br](http://www.cbeji.com.br), 01/08/2004.

DE LUCCA, Newton. "Tributação e Internet" in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

FERREIRA, Ana Amélia Menna Barreto de Castro. *Tributação ponto com*. <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1808>, 03 de agosto de 2004.

GRAMSTRUP, Erik Frederico e ALEXANDRINO, Cristiane Vilaça. *Tributação na Web: impostos não podem ser cobrados por critério subjetivo*. <http://www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/documentos/texto146>, 29 de julho de 2004.

GRECO, Marco Aurélio. "Poderes da Fiscalização Tributária no âmbito da Internet". in GRECO, Marco Aurélio e MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). *Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limitações Constitucionais à Tributação na Internet*. <http://www.infojus.com.br/area1/euryluna10.htm>, 29 de julho de 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. "Tributação na Internet" in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

MARQUES, Fernando de Oliveira. "Tributação na Internet" in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Tributação na Internet", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *A Internet e as questões tributárias: ISS ou ICMS?* <http://www1.jus.com.br/doutrina/imprimir.asp?id=2562>, 29 de julho de 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. São Paulo: 10. Ed., 2001.

\_\_\_\_\_. *Direitos Humanos Fundamentais: teoria geral, comentários aos arts. 1º ao 5º da Constituição da República Federativa do Brasil, doutrina e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 5ª Ed., 2003.

OLIVEIRA, Celso. *Superior Tribunal de Justiça e a não tributação do ICMS ao provedor de Internet* <http://www.jus.com.br/doutrina/texto/asp?id=4296>, 03 de agosto de 2004.

SCAFF, Fernando Facury. "O Direito Tributário das futuras gerações". in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

TAVARES, André Ramos. "Tributação na Era da Internet". in MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.