

RECEBIDO EM: 13/10/2015

APROVADO EM: 23/03/2016

O ICMS - IMPORTAÇÃO E I.I. NOS DOWNLOADS E A LEGALIDADE DE SUA FISCALIZAÇÃO E COBRANÇA ANALISADOS SOB A ÓTICA DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS E DA LEI DO MARCO CIVIL DA INTERNET

***ICMS - IMPORT AND IMPORT DUTY IN THE DOWNLOADS AND
THE LEGALITY OF ITS SUPERVISION AND CHARGING ANALYZED
UNDER THE OPTICS OF CONSTITUTIONAL GUARANTEES AND
THE INTERNET MARCO CIVIL LAW***

Alexandre Tavares da Silva

Advogado

ESA-PB Escola Superior de Advocacia da OAB/PB

SUMÁRIO: Introdução; 1 Os Estados e A Guerra Fiscal nas Compras On-Line; 2 Os Bens Corpóreos e Incorpóreos; 3 O ICMS; 4 O Imposto de Importação; 5 Download - O momento da ocorrência do fato gerador; 6 Lei do Marco Civil da Internet e As Garantias Constitucionais; 7 A Administração Tributária; 8 Possíveis Soluções de Fiscalização; 9 Conclusão; Referências.

RESUMO: Sob o aspecto da tributação feita nas compras via internet, especificamente quanto aos downloads de programas os mais diversos e álbuns de músicas dentre outros, classificados como mercadorias incorpóreas conforme veremos adiante, e feitos a partir de outros países, ou seja, naquelas compras em que se poderia cobrar ICMS – Importação e o I.I - Imposto de Importação, conforme se cobra nas compras de bens corpóreos, a rapidez da evolução tecnológica que avança por sobre os sujeitos passivos e ativos da relação tributária, faz com que o Fisco e o contribuinte sofram suas consequências no que se refere ao poder de exigir o tributo em tese devido, e de outro lado, as sequelas da insegurança jurídica diante da ausência de regulamentação. A Lei 12.965/2014, conhecida como Marco Civil da Internet parece ter entregue as ferramentas adequadas para que o Estado possa fiscalizar atividades de downloads sem que isso implique desrespeito as garantias constitucionais ligadas ao sigilo, inviolabilidade e à privacidade das comunicações. A EC 87/2015 que apazigou parte da guerra fiscal dos Estados membros em busca de parcela da receita sobre as aquisições de mercadorias corpóreas feitas via on-line, igualmente contribuiu para delinear o futuro da tributação on-line em nosso ordenamento. As ferramentas tecnológicas e as garantias da Administração Tributária no que diz respeito a fiscalização, aliadas ao novíssimo ordenamento constitucional e infra-constitucional disponível neste momento, serão a possível solução para a celeuma da tributação do ICMS-Importação e I.I no caso dos downloads internacionais?

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Tributação On-line. Comércio Eletrônico. Imposto de Importação.

ABSTRACT: Under the aspect of taxation on purchases made on the Internet, specifically the downloads of various programs and albums of songs among others, classified as intangible goods as we shall see, and made from other countries, those purchases where could be charged ICMS - Import and II - Import Duty, as charged on tangible goods purchases, the speed of technological evolution makes the tax authorities and taxpayers suffer consequences in the relation to the power to require the tax theoretically due, and on the other hand, the consequences of the legal uncertainty in the absence of regulation. The Law 12.965/2014, known as the Civil Law of the Internet seems to have given the right tools for the state oversee downloads activities without disregard to constitutional guarantees linked to confidentiality, inviolability and privacy of communications. The Constitutional Amend nº 87/2015, that pacified the tax war of the member states on purchases made online, also contributed to outline the future of online taxation in our system. Technological tools and the guarantees

of the Tax Administration regarding supervision, combined with the new Constitutional Amend and Infra-constitutional laws available at this time, will be the possible solution to the ICMS-Import and Import Duty taxation in the case of international downloads?

KEYWORDS: Tax Law. Online Taxation. E-Commerce. Import Duty.

INTRODUÇÃO

Quando ocorrem mudanças significativas nas relações humanas, especialmente naquelas que traduzem melhorias na inter-relação entre as pessoas e os povos, surgem igualmente novos desafios para melhor incorporar o novo e ainda mais, implementá-lo de condições suficientes para que sua permanência e melhoramento possam ser constantes, sem que se perca nada do que se apresenta como solução para novos e velhos problemas. É na área do Direito que as novidades destas relações descarregam suas problemáticas no tocante a regulamentação que possibilite segurança jurídica para as mesmas. Para Marco Aurélio Greco¹ “O Direito Tributário não escapa a esta realidade. Ao contrário, a história mostra que, nos momentos de profunda transformação da sociedade, é este ramo do Direito um dos primeiros a sofrer os impactos do ‘novo’. Assim é, pois ele corresponde a um dos mais sensíveis campos do relacionamento entre cidadão e Estado, nele se configurando o contexto em que diretamente é necessário buscar o ponto de equilíbrio do binômio autoridade/liberdade”. É, pois, exigido, por ambas as partes, a tomar as rédeas da nova situação no intuito de estabelecer o justo tratamento diante das necessidades do Estado e da justiça fiscal.

A tributação na internet é o grande desafio trazido do mundo virtual para o mundo real, isso sem falar na problemática da jurisdição, dos espaços geográficos que inexistem nas relações cibernéticas, além de uma falta de órgãos centralizadores/fiscalizadores no âmbito da grande rede. Sobre os cuidados que se deve ter ao buscar soluções, alerta o professor Marco Aurélio Greco²: “critérios que assegurem um equilíbrio, sob o ponto de vista axiológico, para que não se instaurem distorções e privilégios, seja por afastar a aplicabilidade absoluta das normas, seja por impor cegamente sua aplicação a hipóteses manifestamente inadequadas”

1 GRECO, Marco Aurélio. *Estabelecimento tributário e sites na internet*. Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Edipro, 2000. p. 299-300.

2 GRECO, Marco Aurélio. *Estabelecimento tributário e sites na internet*. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: Edipro, 2001. p. 314.

Os governos de todo o planeta se encontram hoje quase sem alternativas diante da impossibilidade legal de se buscar uma taxaço nas transa oes ocorridas via internet, isto, em parte, graças as liberdades e garantias individuais que protegem a maioria dos cidadãos em quase todo o mundo; se por um lado isso   benéfico, por outro, tem trazido desequilíbrios e perdas na arrecada o para os Estados que precisam onerar ainda mais outros meios, o comércio tradicional, por exemplo, como forma de suprir os cofres públicos para a consecua o de seus objetivos institucionais.

O comércio eletrônico cresce exponencialmente, substituindo tradicionais formas de comércio pelas inovadoras ferramentas virtuais que possibilitam em poucos minutos a efetiva o de transa oes que demonstram capacidade contributiva, transferência de riquezas, negócios jurídicos de alta complexidade ou não, além de permitirem a mudança de titularidade de bens corpóreos e incorpóreos, este último, talvez, o que mais problemas traga quanto a sua identifica o e taxaço no mundo real, corpóreo, conforme veremos a partir de agora. As transa oes e trocas de mensagens que ocorrem via internet nem sempre se tratam de negócios jurídicos e/ou fatos tributáveis, podem ocorrer igualmente rela oes de cunho pessoal e particular. No universo da comunica o empreendida entre as pessoas na grande rede, pode ocorrer a troca de conteúdo via download e   isso que preocupa! O que pode ou não estar sendo transferido em um download   matéria que precisa ser examinada porque   a partir do conteúdo identificável dos downloads que se poderá pensar em taxar os mesmos.

O comércio de bens corpóreos, aquelas mercadorias que estão ao alcance de nossos sentidos, tais como o carro, o pincel, o tablet, dentre outros, são as mercadorias que primeiro foram manipuladas via internet, e isso se deu apenas em substitui o ao antigos catálogos e revistas que expunham seus produtos e ficavam a espera de um contato pessoal ou telef nico que pudesse, por fim, concretizar a venda do produto que seria entregue fisicamente no local escolhido pelo cliente; se deu o mesmo com o mundo virtual, porém de forma mais dinâmica: o cliente acessa o endereço eletrônico do vendedor, escolhe seu produto, diz onde quer que o mesmo seja entregue e escolhe uma das muitas formas de pagamento disponibilizadas pela rede bancária, sem ter que tratar com qualquer pessoa, tudo via eletrônica.

1 OS ESTADOS E A GUERRA FISCAL NAS COMPRAS ON-LINE

No Brasil, desta nova forma de comércio, surgiu o desequilíbrio de arrecada o de ICMS, isto porque os Estados que tradicionalmente vendiam seus produtos (Rio, São Paulo, Paraná) eram aqueles em que as

empresas de comércio on-line com suas lojas virtuais estavam estabelecidas, além de outras que buscavam por lá se estabelecerem, agraciadas pela legislação que reforçava as desigualdades regionais. Isso ocorria porque a fórmula antiga de repartição do ICMS permitia que fosse aplicada a alíquota interna, geralmente alta, àqueles compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro estado, ficando 100% do imposto para o Estado de origem do produto. Este desequilíbrio começou a chamar a atenção dos Estados compradores que perceberam a queda na arrecadação enquanto aqueles outros tinham aumento de receita, deixando visível mais uma das injustas facetas do nosso pacto federativo que há tempos pede por uma nova redefinição.

A título ilustrativo vejamos a evolução gráfica³ do comércio eletrônico no Brasil, podendo imaginar o quanto lucravam os Estados vendedores:



Diante da pressão dos Estados compradores, em recentíssima alteração, na data de 16/04/2015 foi promulgada a Emenda Constitucional Nº 87 de 2015, que alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais destinadas a não-contribuintes do imposto, corrigindo a distorção arrecadatória em desfavor dos Estados compradores, vejamos a Emenda:

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

3 *Evolução da Internet e do e-commerce*. Disponível em: <www.e-commerce.org.br/stats.php>. Acesso em: 08 maio 2015.

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155

[...]

§ 2º

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

[...] (NR)

Pela nova redação, não teremos diferenciação entre as operações destinadas a consumidores finais, ou seja, tanto faz se forem contribuintes ou não. Em ambos os casos, será devido o diferencial de alíquota para o Estado destinatário que poderá ficar com alguma parte dessa receita no que diz respeito aquelas transações feitas pelos não-contribuintes do imposto. A responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota será determinada pela condição do destinatário. Quando este for contribuinte do ICMS, será responsável pelo recolhimento, quando não for, caberá ao remetente esta responsabilidade.

Evitando não impactar bruscamente a arrecadação dos Estados remetentes, a EC 87/15 estabelece que essa mudança será gradual, conforme art. 99 do ADCT:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Parece ter havido solução mas não foi bem assim. A problemática tratada pela emenda trata do comércio de bens corpóreos, aqueles que ao serem comprados tem que dar saída do estabelecimento do vendedor para o seu destinatário final, o consumidor; trata-se do comércio que, por sua natureza, tem que ter suas mercadorias fisicamente movidas de um para outro lugar. Nestas relações, o comprador informa, dentre outros dados, onde deverá ser entregue o produto adquirido, o que facilita a identificação de qual Estado receberá o crédito do imposto e ainda de quem é a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido. Pergunta-se agora: E nos casos em que as compras realizadas disserem respeito a produtos/bens/mercadorias incorpóreas?

É sabido que o volume de transações patrimoniais ocorridos diariamente na internet não se referem apenas a bens corpóreos e o que fazer para tributar-se aqueles outros bens, ditos incorpóreos?

2 OS BENS CORPÓREOS E INCORPÓREOS

A princípio temos que buscar definir o que seriam bens incorpóreos e a nossa legislação não define objetivamente o que seriam tais bens, no entanto, podemos extrair essa definição, por exemplo, quando da análise da segunda parte do artigo 191 do Código Comercial, que data do ano de 1850, vejamos:

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

Para o autor Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli⁴, fica clara a distinção entre bens corpóreos e incorpóreos – mercadorias: “(...)parece-nos terem sido levados à condição de critério definidor desse termo a característica de o objeto estar relacionado à prestação de um contrato de compra e venda mercantil, e pelo menos um dos partícipes desta relação preencher as qualidades de comerciante. Acessória, portanto, seria a característica de tal objeto ser um bem corpóreo”.

Se o autor entende que ações de companhias, papéis de crédito comerciais, títulos de fundos públicos são passíveis de compra e venda mercantil, mesmo tendo em conta sua óbvia natureza não corpórea, não há porque não dizermos que não temos uma definição do termo mercadoria incorpórea. Podemos inferir que mercadoria é tudo aquilo que é passível de comércio, não apenas por suas características intrínsecas, mas pela qualidade que a mesma possua de estar apta ao comércio, ser passível de mudança de titularidade, com onerosidade, e dentre outras coisas, independente do meio que lhe sirva de transporte, poder ser transferida, deslocada.

Pontes de Miranda⁵ concebe como mercadoria bens corpóreos, bem como os incorpóreos:

A expressão “mercadoria” que se empregou, estritamente, no sentido de bem, corpóreo ou incorpóreo, com que se comercia (= mercancia),

4 LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 59. p. 83. ago. 2000.

5 MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. t. 15, Campinas: Bookseller, 1999. p. 449.

somente se referia a bem que pode entrar em circulação comercial (Código Comercial, arts. 200, 201, 219, 446, 816, 874, etc.), ou em sentido, estritíssimo, de bem comercial que não fosse dinheiro, papéis de crédito, efeitos e valores (Código Comercial, arts. 10, 4, 33, 273, etc.): há de ser recebida, hoje, no sentido de qualquer bem, corpóreo ou incorpóreo, inclusive moeda, papel-moeda, títulos de crédito, créditos documentados, propriedade intelectual e propriedade industrial, que possa ser alienado como elemento de circulação comercial, portanto desde a produção (indústria, agricultura).

Apenas para lembrar, a energia elétrica também passou por toda essa celeuma sobre se seria ou não tratada como mercadoria, até que finalmente passou a ser tratada como tal, nos termos do atual art. 150, §3^o⁶, que permite a cobrança do ICMS sobre as operações relativas à energia elétrica.

Sobre a energia elétrica, José Eduardo Soares de Melo⁷ elucida:

Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.

Este conceito sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (art. 155, § 3^o, CF).

O Código do Consumidor em seu artigo 3^o, parágrafo 1^o inclui na categoria de produtos, aqueles ditos imateriais ou incorpóreos: “§ 1^o Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial”. Ora, era preciso que a proteção ao consumidor definisse o que fosse produto tendo em vista que as mercadorias não mais se resumem a objetos físicos, palpáveis através de nossos sentidos humanos, tendo passado a ser percebidas através de outros meios, tais como o computador, o celular, e os moderníssimos vídeos games dentre uma infinidade de aparelhos que precisam ser ou

6 § 3^o. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional n^o 33, de 2001).

7 MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 18.

estarem abastecidos com produtos incorpóreos, programas de computador e downloads de jogos que lhes emprestam “vida” e utilidade.

Respeitando a competência tributária do art. 110 do CTN⁸, ao interpretar uma norma, fica o interprete autorizado a buscar os significados de um termo nos ramos do direito privado, isto, autorizado pelo artigo 109 do CTN⁹. Urge, pois, dar interpretação extensiva ao conceito de mercadoria, que passaria a abarcar desde a energia elétrica, passando pelos títulos públicos e ações de empresas até os downloads de softwares, programas, jogos e outros serviços trafegados pela internet.

3 O ICMS

Visto que bens incorpóreos podem ser inseridos no contexto do termo Mercadoria, resta saber quando esses bens devem ser tributados via ICMS e ainda II – Imposto de Importação quando for o caso.

O caso mais comum de dúvida nesses casos não se refere mais as compras de bens corpóreos via internet, as quais foram recentemente pacificadas pela EC 87/2015, trata-se das transações on-line com bens incorpóreos, downloads tais como softwares, músicas, programas diversos, serviços, dentre outros, tendo em vista ainda a sua origem ou procedência, ou seja, quando forem feitos a partir de outros países, caracterizando verdadeira operação de importação via download. Vejamos.

É fato que a EC 87/2015 pacificou parte da disputa pelos créditos de ICMS, ocorre que agora haveremos de lidar com a segunda parte da tributação on-line: O que fazer quanto aos downloads feitos a partir de outros países? Deve-se cobrar ICMS e II? Como Fiscalizar e Cobrar? Há autorização legislativa para tal desiderato?

Não discutiremos o conteúdo em sí do download, se produto ou serviço, apenas a possibilidade de exigir-se o tributo quando devido e as formas de fiscalização e cobrança dos mesmos, além de pôr estas questões sob a ótica das garantias individuais de nosso ordenamento.

8 Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

9 Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Conforme já extensamente exposto, bens incorpóreos, dentre eles os downloads, podem ser compreendidos como mercadorias; em sendo mercadorias, estariam sujeitos ao ICMS-Importação e ao II? Entendemos que sim. Necessário se faz voltar a uma questão que ainda encontra-se pendente de julgamento no STF, a ADI nº 1.945 que teve origem no Estado do Mato Grosso quando o legislador daquela federação editou a Lei nº 7.098/98 que dentre outras coisas estabelece no art. 2º, § 1º, inciso VI da Lei a incidência de ICMS sobre operações com programas de computador, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos

similares;

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

VI - sobre as operações com programa de computador - software, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados. (grifo nosso)

Grande mérito do Estado Mato do Grosso em ter trazido à baila esta faceta do comércio eletrônico, contudo, deixou de dizer quais mecanismos seriam usados na fiscalização, como e quando se cobraria o tributo. Conforme dito, a indigitada ADI permanece pendente de julgamento, e autorizando o Estado do Mato Grosso a cobrar o imposto, contudo, a clareza e excelente didática do Min. Nelson Jobim na análise do tema merecem destaque:

O que se tem no comércio de programas de computador? Transfere-se um determinado bem que, no caso específico, é uma linguagem matemática binária que compõe os programas de software, dependendo da natureza e sofisticação. Como é que se transfere, através de um mecanismo eletrônico, se não se tinha acesso à internet? O programa era conduzido ao consumidor pelas vias de um disquete – não estou

falando em CD-ROM, e, sim, em programas de incorporação. [...] “E como isso é transferido para o seu disco rígido do seu computador? Pelo sistema que eles denominam “download”, ou seja, acessa, depois de feitos todos os mecanismos, você autoriza, e o computador fica parado uns 10, 15 minutos, dependendo do tamanho do programa, e você incorpora para dentro do programa. Qual é a diferença entre um e outro? É que a linguagem binária que compõe o “software”, ou é transmitida tendo como base um disquete ou por meio do sistema da Internet. Adquiro, então, o que se contém dentro do disquete ou aquilo que me é transmitido via sistema de Internet. Qual a diferença entre um bem e outro? Nenhuma. O que eu adquiri foi um sistema de software. A diferença fundamental foi a forma pela qual me foi transferido esse sistema.

Na verdade, o Min. Nelson Jobim, brilhantemente esclareceu que o que deve ser tributado é o conteúdo e não o meio físico usado para sua efetiva entrega; hoje, é o meio físico que é usado como parâmetro.

Vejamos e Ementa¹⁰:

Ementa

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso.

Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6.

10 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1945&processo=1945>>. Acesso em: 08 maio 2015.

Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

Em sentido contrário, o Recurso Extraordinário nº 176.626/SP¹¹, cuja ementa vem a seguir, estabeleceu, após a discussão sobre se a mercadoria seria bem corpóreo ou não, o fato de que apenas mercadoria corpórea seria admitida quando da incidência do ICMS, confundido o meio com o próprio conteúdo. Ora, verificando-se que “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” são mercadorias incorpóreas e ainda assim admitindo-se a cobrança do ICMS, então a criação do espírito (*corpus mysticum*) e suporte físico (*corpus mechanicum*) ficam confundidos num só objeto tributável. Ementa RE 176.626/SP:

I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II.

11 BRASIL. *Supremo Tribunal Federal*. Primeira Turma. Recurso extraordinário nº. 176626/SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Diário Justiça, Brasília, 11 dez 1998, p. 10; RTJ vol.168-01, p. 305.

RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “software de prateleira” (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Em sendo aceito o pensamento do Min. Nelson Jobim na ADI nº 1.945, o que ficará claramente demonstrado é que em momento algum do passado, nenhuma das compras dos chamados softwares de prateleiras estava relacionado ao fato de terem sido objeto de licença, o que se tributou foi o conteúdo imaterial e intangível contido na mídia que lhe servia de suporte.

Mesmo pendente de julgamento, a ADI 1.945 já delinea o futuro da tributação de downloads e bens incorpóreos, deixando entrever que esta questão encaminha-se para sua superação, assim como foi com a EC 87/2015.

Continuando o pacífico entendimento do STF sobre o tema, vejamos:

De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. O disposto no art. 3º, VIII, da LC 87/1996 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*.” (RE 206.069, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 1º-9-2005, Plenário, DJ de 1º-9-2006.)

E sobre o momento de ocorrência do fato gerador, tem-se no STF¹² o seguinte entendimento:

12 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 08 maio 2015.

ICMS incidente sobre mercadoria importada. Momento da ocorrência do fato gerador. CF, art. 155, § 2º, IX, letra *a*. O Plenário do STF, no julgamento do RE 193.817-RJ, em 23-10-1996, por maioria de votos, firmou orientação segundo a qual, em se cuidando de mercadoria importada, o fato gerador do ICMS não ocorre com a entrada no estabelecimento do importador, mas, sim, quando do recebimento da mercadoria, ao ensejo do respectivo desembaraço aduaneiro.” (RE 224.277, Rel. Min. Néri da Silveira, julgamento em 25-5-1998, Segunda Turma, *DJ* de 26-6-1998.) Vide: RE 299.079, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 30-6-2004, Primeira Turma, *DJ* de 16-6-2006.

Viu-se extensamente que o STF já consolidou sua jurisprudência no sentido de admitir a cobrança do ICMS-Importação.

4 O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O Imposto de Importação não guarda tanta discussão quanto o polêmico ICMS, contudo, é importante observar que alguns tributos têm regulamento próprio com a função de facilitar sua pesquisa e estudo, isso de forma clara e consolidada, como é o caso do Regulamento Aduaneiro para o II e o IE, além do Regulamento do IPI do IOF, etc.

O fato gerador do II é a entrada da mercadoria no território nacional, art. 19 do CTN¹³: “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.” Ou conforme art. 72, Decreto 6.759/2009 – Regulamento aduaneiro: “A entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro”; resta claro que não basta a operação de compra, é necessário a entrada do produto/bem em território nacional. Podem ser contribuintes do imposto, segundo art.104, Decreto 6759/2009: (i) o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro; (ii) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; (iii) o adquirente de mercadoria entrepostada; e(iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados(art. 22, II, CTN).

Para o caso do Imposto de Importação, o autor Hugo de Brito Machado¹⁴ diz não ser possível a incidência de tal imposto, vez que a

13 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm> Acesso em: 04 maio 2015.

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

operação de download não se adequa a importação, ainda desconsiderando o software como produto ou bem material/corpóreo, afirmando, por exemplo, que existe incompatibilidade entre a importação de um carro importado que tem que cruzar nossas fronteiras e um software, que chega via download, estendendo ainda esse raciocínio para o caso do ICMS, que também afirma ser indevido pelos mesmos motivos; alega ainda que nosso ordenamento pátrio veda cobrança de tributos por analogia. O que se ver desse entendimento do autor é que o mesmo rechaça a idéia de bens incorpóreos considerados na categoria de mercadoria, que precisa ser sensorialmente distinguida pelos sentidos humanos.

Ora, verificando-se a ocorrência do ato de mercancia, com objetivo de lucro e a transferência da titularidade, possível é a cobrança do Imposto de Importação além do ICMS-Importação, sendo este inclusive o entendimento de Fernando de Oliveira Marques¹⁵, que busca nos elementos de presença do comprador no Brasil, compra onerosa e o site no exterior a justificativa para a cobrança do imposto de importação, por exemplo. Pensando da mesma forma, Paulo Scaff¹⁶ não nega a característica de mercadoria aos bens incorpóreos, ou seja, downloads dentre outros.

Na análise do art. 155, § 2º, IX o STF¹⁷ tem deixado claro os seguintes posicionamentos: aplicando entendimento sobre a Súmula 661: “Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.” que desmontou o Enunciado 660: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto.”, conforme decisão abaixo:

O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento consolidado no sentido de que não incide ICMS sobre importações realizadas por bens destinados ao consumo e ao ativo fixo, realizadas por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte habitual do referido imposto, antes da promulgação da EC 33/2001. Incidência da Súmula STF 660.” (AI 674.396-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 29-3-2011, Segunda Turma, DJE de 27-4-2011.) No mesmo sentido:

15 MARQUES, Fernando de Oliveira. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 230.

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

17 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 08 maio 2015.

RE 331.444-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 7-2-2012, Primeira Turma, DJE de 15-3-2012.

descartou a possibilidade de cobrança do ICMS-Importação antes da promulgação da EC 33/2001¹⁸, que afirmou que a caracterização de bem como mercadoria independeria da qualidade jurídica do adquirente sendo constitucional a instituição do ICMS incidente sobre a importação de bens.

Em outro recente julgado¹⁹, tocou-se novamente na discussão entre a distinção do que seria ‘bem’ e ‘mercadoria’, deixando claro que essa é uma preocupação que sempre tem vindo à tona. Publicado em 20-3-2014:

Divergência entre as expressões ‘bem’ e ‘mercadoria’ (arts. 155, II, e 155, § 2, IX, *a*, da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria (grifo do autor). Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência.” (RE 474.267 e RE 439.796, rel. min. Luiz Fux, julgamento em 6-11-2013, Plenário, DJE de 20-3-2014.)

Ao dizer que “A operação de importação não descaracteriza, tão somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria”, e entendendo como entendemos que bens incorpóreos se enquadram na categoria de mercadoria, entendemos estar superada a tese de que no caso do Imposto de Importação, não seria possível a incidência de tal imposto, vez que a operação de download não se adequa a importação, ainda desconsiderando o software como produto ou bem material/corpóreo.

5 DOWNLOAD - O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A princípio, é sabido que o fato gerador do II é a entrada do produto/bem no território nacional, conforme preconiza o CTN em seu artigo 19²⁰. Os

18 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo569.htm>>. Acesso em: 08 maio 2015.

19 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>>. Acesso em: 08 maio 2015.

20 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

downloads e, em geral, as formas eletrônicas de comércio desmaterializaram as operações que permitiam aos sentidos humanos a sua percepção imediata; se isso trouxe vantagens na dinâmica das relações, trouxe por outro lado o surgimento de dificuldades de verificação destas mesmas atividades para fins de identificar e exercer o poder coercitivo de cobrança, por parte do Estado, quando ocorrerem fatos tributáveis nestas novas relações.

Em função da tecnologia utilizada para seu transporte, estes bens não precisam passar diretamente pelas portas aduaneiras tradicionalmente estabelecidas, isto porque estes bens transitam no mundo dos bits e por meios que lhe são próprios, tais como cabos de fibra ótica e sinais de satélite, por exemplo. Assim sendo, o momento de verificação do fato gerador deve ser o do recebimento no dispositivo (computador, celular, tablete) do(s) download(s) ou ainda, quando o conteúdo fica disponibilizado para download em um servidor de internet localizado fisicamente no Brasil, o que implica dizer que o produto deu entrada no território nacional. Poder-se-ia até dizer que fato gerador ocorreria no momento em que houvesse a disponibilidade do produto/bem em um servidor estrangeiro, contudo, essa hipótese poderia confundir-se com o fato gerador do Imposto sobre a Renda que também fala da disponibilidade jurídica como seu fato gerador.

6 LEI DO MARCO CIVIL DA INTERNET E AS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

A Polêmica Lei do Marco Civil da Internet vem trazer segurança jurídica no âmbito das conexões de internet realizadas no Brasil. O Marco Civil da Internet é uma lei tão necessária quanto mal compreendida. Elaborado pelo Ministério da Justiça com sugestões da sociedade civil e da academia, o projeto de Lei do Marco Civil da Internet (Projeto de Lei 2.126/11) foi sancionado pela presidente Dilma Rousseff em 23 de abril de 2014 e converteu-se na Lei 12.965/2014.

É esta Lei que vem dar o primeiro passo para que o Estado/Fisco possa atuar em consonância com os provedores de acesso em busca de meios idôneos para se chegar a uma tributação justa e dentro dos parâmetros legais.

Esta Lei veio preparar o ambiente de responsabilidade compartilhada em que Provedores de Acesso à Internet, Sociedade Civil e Poder Público poderão estabelecer colaborações no sentido do Bem comum. Assim é, porque os dispositivos da lei atribuem responsabilidades pela guarda dos dados de conexão por período de tempo certo, impõem deveres de

sigilo, garantem o acesso as autoridades administrativas na forma da lei, disciplinando todos os passos que eventualmente permitirão acesso a dados restritos.

Inicia a lei com a proteção e garantia de direitos que são semelhantes aqueles outros já instituídos constitucionalmente no art. 5º, X e XII da CF/88²¹, conforme se verá nas comparações a seguir:

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a 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;

Vemos que a Lei do Marco Civil da Internet²² repete os mesmos princípios em seu artigo 3º, reforçando as garantias constitucionais:

Art. 3º A disciplina do uso da internet no Brasil tem os seguintes princípios:

I - garantia da liberdade de expressão, comunicação e manifestação de pensamento, nos termos da Constituição Federal;

II - proteção da privacidade;

III - proteção dos dados pessoais, na forma da lei;

IV - preservação e garantia da neutralidade de rede;

V - preservação da estabilidade, segurança e funcionalidade da rede, por meio de medidas técnicas compatíveis com os padrões internacionais e pelo estímulo ao uso de boas práticas;

VI - responsabilização dos agentes de acordo com suas atividades, nos termos da lei;

21 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 07 maio 2015.

22 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm>. Acesso em: 07 maio 2015.

VII - preservação da natureza participativa da rede;

VIII - liberdade dos modelos de negócios promovidos na internet, desde que não conflitem com os demais princípios estabelecidos nesta Lei.

Parágrafo único. Os princípios expressos nesta Lei não excluem outros previstos no ordenamento jurídico pátrio relacionados à matéria ou nos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

A lei torna a se referir as garantias ainda em seu artigo 7º, I, II, III:

Art. 7º - O acesso à internet é essencial ao exercício da cidadania, e ao usuário são assegurados os seguintes direitos:

I - inviolabilidade da intimidade e da vida privada, sua proteção e indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

II - inviolabilidade e sigilo do fluxo de suas comunicações pela internet, salvo por ordem judicial, na forma da lei;

III - inviolabilidade e sigilo de suas comunicações privadas armazenadas, salvo por ordem judicial;

[...]

Se estendendo igualmente pelo artigo 8º:

Art. 8º A garantia do direito à privacidade e à liberdade de expressão nas comunicações é condição para o pleno exercício do direito de acesso à internet.

Parágrafo único. São nulas de pleno direito as cláusulas contratuais que violem o disposto no caput, tais como aquelas que:

I - impliquem ofensa à inviolabilidade e ao sigilo das comunicações privadas, pela internet; ou

II - em contrato de adesão, não ofereçam como alternativa ao contratante a adoção do foro brasileiro para solução de controvérsias decorrentes de serviços prestados no Brasil.

A proteção aos registros, aos dados pessoais e às comunicações privadas ficou resguardada ainda pela devida requisição administrativa; no caso do Fisco, é ele que detém competência para acessar tais informações quando se tratar de identificação de contribuintes, conforme entende-se do § 3º do artigo 10²³:

§ 3º O disposto no caput não impede o acesso aos dados cadastrais que informem qualificação pessoal, filiação e endereço, na forma da lei, pelas autoridades administrativas que detenham competência legal para a sua requisição.

Proteção idêntica no artigo 11 e seu § 3º

§ 3º Os provedores de conexão e de aplicações de internet deverão prestar, na forma da regulamentação, informações que permitam a verificação quanto ao cumprimento da legislação brasileira referente à coleta, à guarda, ao armazenamento ou ao tratamento de dados, bem como quanto ao respeito à privacidade e ao sigilo de comunicações.

A responsabilidade pela guarda e o seu tempo também são mencionados nos artigos 14, 15 e 16 da mesma Lei, possibilitando que o Fisco possa acessá-los quando devidamente motivado.

Art. 14. Na provisão de conexão, onerosa ou gratuita, é vedado guardar os registros de acesso a aplicações de internet.

Art. 15. O provedor de aplicações de internet constituído na forma de pessoa jurídica e que exerça essa atividade de forma organizada, profissionalmente e com fins econômicos deverá manter os respectivos registros de acesso a aplicações de internet, sob sigilo, em ambiente controlado e de segurança, pelo prazo de 6 (seis) meses, nos termos do regulamento.

§ 1º Ordem judicial poderá obrigar, por tempo certo, os provedores de aplicações de internet que não estão sujeitos ao disposto no caput a guardarem registros de acesso a aplicações de internet, desde que se trate de registros relativos a fatos específicos em período determinado.

§ 2º A autoridade policial ou administrativa ou o Ministério Público poderão requerer cautelarmente a qualquer provedor de aplicações de internet que os registros de acesso a aplicações de internet sejam guardados, inclusive

23 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm>. Acesso em: 08 maio 2015.

por prazo superior ao previsto no caput, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 13.

§ 3º Em qualquer hipótese, a disponibilização ao requerente dos registros de que trata este artigo deverá ser precedida de autorização judicial, conforme disposto na Seção IV deste Capítulo.

§ 4º Na aplicação de sanções pelo descumprimento ao disposto neste artigo, serão considerados a natureza e a gravidade da infração, os danos dela resultantes, eventual vantagem auferida pelo infrator, as circunstâncias agravantes, os antecedentes do infrator e a reincidência.

Art. 16. Na provisão de aplicações de internet, onerosa ou gratuita, é vedada a guarda:

I - dos registros de acesso a outras aplicações de internet sem que o titular dos dados tenha consentido previamente, respeitado o disposto no art. 7º; ou

II - de dados pessoais que sejam excessivos em relação à finalidade para a qual foi dado consentimento pelo seu titular.

Está robustamente demonstrado que o acesso aos dados guardados por quem de direito, os provedores de acesso à internet, não se fará desordenadamente, ao arredo da constituição garantidora de liberdades e garantias individuais, consubstanciados igualmente na Lei do Marco Civil da Internet.

7 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A CF/88 quando diz que sempre que possível os impostos serão baseados nos princípios da Pessoaalidade e Capacidade Contributiva, também abre campo para que o Fisco, respeitando os consagrados direitos individuais constitucionalmente previstos, com o fito de garantir objetividade e eficiência quando em busca pelo tributo devido e seu quantum, possa identificar o patrimônio, a renda e as atividades econômicas do contribuinte, conforme se extrai da leitura do art. 145²⁴, parágrafo 1º da Carta Maior. Vejamos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

24 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

Acesso em: 15 set. 2015.

[...]

§ 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.

Não raro, a fazenda discorda da informação prestada pelo sujeito passivo. No caso de empresas que realizam downloads de softwares, muitas vezes pagando altos valores, entendemos que a contabilidade da empresa deva registrar contabilmente a aquisição, facilitando a tarefa do Fisco.

A administração tributária contida no CTN²⁵, recepcionado pelo nosso ordenamento como Lei Complementar, dos artigos 194 ao 200 trata da competência, poderes e formas de atuação da fazenda quando a mesma adentra na esfera da investigação de fatos por ela tido como inidôneos, praticados por sujeitos sob sua jurisdição.

O artigo 195²⁶ do CTN fala que o direito de examinar livros, mercadorias, arquivos não tem qualquer excludente legal; por analogia, estende-se aos provedores de acesso à internet a mesma faculdade da Fazenda. É importante lembrar que não são apenas poderes que a Administração tem, igualmente sujeita-se a deveres e responsabilidades que, em não sendo cumpridos, sujeitam a Administração e seus servidores às sanções administrativas e ainda na esfera penal.

Apenas como exemplo, quando o Brasil ratificou a Convenção 81 da O.I.T. (Organização Internacional do Trabalho) muito se discutiu sobre o eventual desrespeito à propriedade privada. Hoje em dia essa discussão está superada uma vez que se leva em conta o interesse coletivo, a fé pública e o dever de sigilo da autoridade fiscalizadora. A Convenção 81 da OIT, em consonância com a legislação federal, estipula que os

25 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 09 maio 2015.

26 Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refram.

principais poderes da inspeção do trabalho são: livre acesso, investigação, injunção, poder de notificação para correção de irregularidade, poder de expedição de notificação de débito, poder de autuação, poder de autorização e autenticação, poder de mediação. São poderes conferidos a administração não para que sejam utilizados como agressão às liberdades e garantias individuais mas para que sejam trabalhadas com vistas a melhorias em todo o conjunto da sociedade.

8 POSSÍVEIS SOLUÇÕES DE FISCALIZAÇÃO

Sem a pretensão de demonstrar a solução para tão grande problemática, tendo em vista tudo quanto exposto até aqui, porque não imaginar solicitações do Fisco aos provedores de acesso para que informem quais sites utilizam-se de sistemas de recebimento e pagamento de valores utilizando-se da rede bancária (especificamente sites que detém domínio .COM, por exemplo, são em geral voltados para atividades comerciais, diferenciando-se daqueles com domínio .GOV que destinam-se a atividades governamentais e ainda aqueles .ORG que dizem respeito a atividades de ONG's); através dessa informação, o Fisco poderá intimar/notificar o sujeito passivo para que o mesmo utilize-se da forma de declaração para identificar quais atividades realizadas por ele são potencialmente tributáveis. Perceba-se que o Fisco não está adentrando no conteúdo de nenhuma atividade do usuário, ao contrário, está a convidá-lo para que o mesmo declare aquelas atividades sem que isso implique acesso direto aos dados, ao conteúdo propriamente dito.

Especificamente no caso dos Downloads internacionais, os provedores de acesso, na forma da lei e também através de convênios firmados com o Fisco, terão participação fundamental na tarefa de ajuda ao Fisco, tendo em vista que a lei 12.965/2014 já disciplina os requerimentos administrativos e suas formas de obtenção. Vejamos um exemplo de como poderia ocorrer uma possível fiscalização: 1. O fisco solicita informações ao provedor de acesso para que o mesmo identifique 'quantidade', 'volume' e 'origem' de downloads oriundos de outros países; 2. Com o endereço de origem dos downloads em mãos e visualizando movimentação que demonstre grande atividade, por amostragem, o Fisco pode identificar através de simples consulta ao próprio site de origem que o mesmo se trata de empresa voltada para o comércio, por exemplo, a venda de Jogos Virtuais; 3. Identificado que este site, voltado para o comércio de jogos, está enviando downloads para o país, o Fisco então solicita os dados dos usuários de destino dos downloads para que estes "declarem", de forma

idônea, através mesmo de comprovantes virtuais, que o conteúdo baixado não está sujeito a tributação na forma da lei.

Veja-se que em nenhum momento o Fisco teve acesso ao conteúdo privado dos downloads, trabalhando no sentido apenas de identificar, por amostragem, quais fatos podem ser tributados e ainda, solicitando do usuário responsável pelo download, não a descrição do que conteúdo, mas se o mesmo é ou não sujeito a tributação na forma da lei; ocorre o mesmo com as regiões de fronteira físicas em nosso extenso continente, no qual é impossível fiscalizar todos e ao mesmo tempo e o Fisco é obrigado a fazer uma fiscalização por amostragem nos aeroportos e regiões de fronteiras, por exemplo.

9 CONCLUSÃO

A ADI nº 1.945, ainda pendente de julgamento, é possivelmente o ponto final, senão o início do “fim” dessa longa discussão sobre bens corpóreos/incorpóreos no caso dos softwares e downloads via internet. O voto do Min. Nelson Jobim que liminarmente admitiu a cobrança de ICMS nos downloads, se acompanhado pelos demais ministros levará a tomada de outras posições mais condizentes com a modernidade dos fatos ocorridos no âmbito da internet.

Baseado nas garantias constitucionalmente descritas, principalmente aquelas contidas nos incisos X e XII do artigo 5º da CF/88, e ainda aliada as garantias e procedimentos da Lei do Marco Civil da Internet – Lei 12.965/2014, a Administração Tributária encontra o suporte constitucional e infra-legal para cumprir seu Poder/Dever de buscar formas de manutenção do Estado, buscando tributar os fatos que ocorram, sejam no mundo real/corpóreo seja no mundo virtual/downloads sem violar a esfera particular/privada dos usuários de internet no Brasil.

É esse o objetivo que deve ser atingido: O bem comum, a justiça fiscal, a correta e adequada tributação de fatos que estão ocorrendo por debaixo dos olhos do Fisco e que, caso não sejam adequadamente identificadas e tributadas, irão contribuir para a oneração fiscal de outras atividades que sofrerão o peso da paralisia do Estado diante dos novos fatos sociais ocorridos no âmbito da Internet.

É a partir deste marco que pensamos ser o momento de o Estado exercer o seu Poder/Dever de buscar suas fontes de custeio, sem se deixar intimidar por desvios artificiosos que buscarão encobrir os fatos

tributáveis que interessam ao Estado. A alternativa quanto aos Downloads de mercadorias incorpóreas passará pela integração do Fisco com o mundo da tecnologia, onde este possibilitará ao primeiro o acesso a ferramentas existentes e em vias de implantação, não sem respeitar as Garantias Individuais Constitucionalmente estabelecidas e os Princípios Basilares do Direito Tributário e dentre estes, o mais importante para esta problemática, o Princípio da Estrita Legalidade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. *Recurso extraordinário n.º 176626/SP*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Diário Justiça, Brasília, 11 dez 1998, p. 10; RTJ vol.168-01, p. 305.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADIN n.º 1945. direito administrativo e outras matérias de direito público*. controle de constitucionalidade. processo legislativo. direito tributário. Impostos. icms/ imposto sobre circulação de mercadorias. Relator: Min. Cármen Lúcia, 21 de janeiro de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=1945&processo=1945>>. Acesso em: 08 maio 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp> Acesso em: 08 maio 2015._____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 08 maio 2015.

_____. *Lei 8.078 de 11 de setembro de 1990*: Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078.htm>. Acesso em: 20 maio 2015.

_____. *Lei n.º 12.965, de 23 de abril de 2014*. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm>. Acesso em 05 maio 2015.

_____. *Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 05 maio 2015.ss

Evolução da Internet e do e-commerce. Disponível em: <<http://www.ecommerce.org.br/stats.php>>. Acesso em: 08 maio 2015.

GRECO, Marco Aurelio. *Estabelecimento tributário e sites na internet*. Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes, São Paulo: Edipro 2000. p. 299-300.

GRECO, Marco Aurelio. Estabelecimento tributário e sites na internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & internet: aspectos jurídicos relevantes*. Bauru: Edipro, 2001. p. 314.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 59. p. 83, ago. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. “Tributação na Internet” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). *Tributação na Internet*. São Paulo: 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: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001. p. 230.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 18.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Book-seller. 1999. t. 15, p. 449.

SARAIVA. *Código Tributário Nacional e Constituição Federal*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. “O Direito Tributário das futuras gerações”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

