

## **TRIBUTAÇÃO DA INTERNET NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS.**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi  
Titular de Direito Constitucional e Econômico e Presidente do Centro de  
Extensão Universitária – CEU.

No XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU discutiu-se questões relacionadas a tributação na Internet e, principalmente, em relação aos serviços prestados por provedores situados fora do país.

Duas questões principalmente foram objeto de consideração, que transformo em artigo para esta Revista por envolver o denominado “comércio eletrônico internacional”.

A AQUISIÇÃO DE SOFTWARE ATRAVÉS DO SISTEMA DE “DOWNLOAD”, REALIZADA POR USUÁRIO LOCALIZADO NO BRASIL E SITE LOCALIZADO NO EXTERIOR É PASSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS (COMPRA DE MERCADORIA) E I.I. (ENTRADA NO PAÍS DE BEM/SERVIÇO ESTRANGEIRO)? EM CASO POSITIVO, SERIA POSSÍVEL À AUTORIDADE TRIBUTÁRIA IDENTIFICAR OS FATOS GERADORES DOS TRIBUTOS, ASSIM COMO FISCALIZAR O RECOLHIMENTO DESTES IMPOSTOS?

A resposta deverá ser dada à luz da qualidade do usuário e do tipo de software adequado através do sistema de “download”. Em tese, a aquisição de um programa (“software”) de escala comercial (“software de prateleira”) equivale a uma aquisição de mercadoria, com o que, o ICMS, o IPI e o imposto de importação podem incidir - o IPI dependendo de produção de “lege ferenda” <sup>1</sup>.

Não o sendo, o programa tem característica de uma prestação de serviço personalizado, com o que, no máximo, é possível futuro enquadramento na lista de serviços. A lei maior, porém, não prevê, como previu no ICMS, que seriam tributados pelo imposto municipal a prestação de serviço iniciada no exterior.

Por outro lado, não há como pretender que a aquisição de “software” personalizado, represente um serviço de comunicação, razão pela qual, a meu ver, apenas se a aquisição for em escala comercial de “softwares” disponibilizados para a comercialização pelo sistema “download”, o ICMS e o imposto de importação, em tese, serão devidos.

---

<sup>1</sup> No RE 199.464-9-SP leia-se a seguinte ementa: “EMENTA: Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de Computador (software). Comercialização. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado “de prateleira”, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software.

A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS” (Min. Ilmar Galvão, DJ 30/4/99).

O usuário, entretanto, é que determinará a condição da incidência ou não de tributo, visto que se for um cidadão comum, entendo difícil a exigência de um tributo sobre uma operação entre um pólo não sujeito à fiscalização brasileira e outro não contribuinte de ICMS. O artigo 155, § 2º, inciso IX, letra “a”, da Constituição Federal assim redigido:

*“O imposto previsto no inc. II incidirá sobre o seguinte: ... IX. incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de **bem destinado a consumo** ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado **onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço**” (grifos meus) <sup>2</sup>,*

apenas faz menção a consumidor com estabelecimento destinatário. Só nesta hipótese é devido o tributo.

Todo o contribuinte de ICMS, sendo pessoa jurídica, deverá escriturar suas operações. Entre elas a aquisição de “software”

---

<sup>2</sup> Escrevi: “O inciso IX, “a”, cuida de incidências do ICMS.

Adota o país, decididamente, o instituto da substituição tributária, assim como a convivência dos princípios da nacionalidade e da territorialidade do contribuinte.

O ICMS é um imposto que incide, o mais das vezes, na saída da mercadoria, sendo seu contribuinte o produtor e deflagrador do processo de circulação.

O inciso IX, a, transfere o fato gerador do deflagrador do processo de circulação para ao receptor do bem, mesmo que destinado a ativo fixo. Há um diferimento do imposto, que seria devido pelo exportador estrangeiro –a que o Estado não pode atingir, pois fora das forças soberanas de suas leis— para o importador nacional, assim como se adota idêntica formulação para os serviços prestados no exterior à empresa ou contribuintes brasileiros” (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, Ed. Saraiva, 1990, p. 457).

produzido em escala deverá estar mencionada. Deve-se, ainda, entender que, em tese, a incidência do ICMS ocorrerá, com o direito à compensação do tributo, nos termos da duvidosa lei complementar n. 102/2000, se o “software” for destinado ao ativo permanente. O aproveitamento do crédito será, por inteiro e de imediato, se constituem insumo do processo produtivo <sup>3</sup>.

Pelo texto constitucional, o usuário pessoa física não é contribuinte, pois sua pessoa não se confunde com o estabelecimento destinatário, nos termos da lei suprema. Milita, ainda, a seu favor, a impossibilidade material de fiscalização. Prevê-se que, até fins da década, o Brasil terá mais de 100 milhões de usuários, sendo impossível a fiscalização na casa de cada um deles, para saber-se se terá havido ou não aquisição de um programa de “software”, através de sua máquina mediante a técnica “download”. De lembrar-se que é “cláusula pétrea”, a privacidade das pessoas, não sendo possível a invasão de residência senão com autorização judicial e durante o dia, conforme o artigo 5º, incisos X, XI e XII, assim redigidos:

---

<sup>3</sup> Marco Aurélio Greco visualiza quatro situações que merecem reflexão dos juristas sobre o “site” e a L.C. 87/96: “Em palavras singelas, o site corresponde a um conjunto de instruções executadas por um computador que exhibe, na tela de quem o acessa, determinadas informações, imagens etc., bem como, em certas hipóteses, permite que o “visitante” colha ou forneça dados, solicite providências, busque maiores esclarecimentos etc.

Em função disto, cumpre segmentar quatro realidades distintas: a) o “site” enquanto tal e os “softwares” que se encontram acessíveis através do site ou podem ser obtidos mediante “download”; b) o computador que hospeda este “site”; c) a pessoa jurídica (por exemplo, provedor de hospedagem) que coloca “no ar” o “site”, tornando-o acessível aos internautas; e d) o conteúdo disponibilizado no “site”.

Na análise a ser empreendida, cumpre ter em conta estas quatro realidades, pois sua co-existência instaura múltiplas relações conforme o conjunto formado pela sua reunião ou pela maneira pela qual é definido o relacionamento destes diversos elementos” (Internet e Direito, Dialética, 2000, p. 141/142).

*“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ... 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; XI. a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; 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”.*

Se devidos fossem os tributos mencionados –e constitucionalmente não o são para pessoas físicas-- haveria, de rigor, uma quase impossibilidade material de cobrança e fiscalização.

Poder-se-ia alegar que a compra desses produtos poderia eventualmente ser controlada pelos cartões de crédito, fato que também comportaria perplexidades. De um lado, porque nem todas as compras seriam feitas por cartões de crédito –há muitas outras maneiras de fazê-las— e, de outro lado, porque os próprios administradores de cartões de crédito não podem ser acionados com facilidade, principalmente, aqueles internacionais não emitidos

no país <sup>4</sup>. Nem mesmo têm responsabilidade, à luz de decisão do STJ no RESP 55.346-RJ:

*“TRIBUTÁRIO. ART. 128 DO CTN. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. RESPONSABILIDADE INEXISTENTE PELO ISS DECORRENTE DE SERVIÇOS PRESTADOS PELOS FILIADOS A SEUS USUÁRIOS.*

*As administradoras de cartões de crédito não são responsáveis pelo pagamento do ISS decorrente do serviço prestado pelos estabelecimentos a elas filiados aos seus usuários já que não estão vinculadas ao fato gerador da respectiva obrigação”* <sup>5</sup>.

Entendo que, em tese, a aquisição de um “software” de escala comercial, pelo sistema “download”, seria tributado no país da mesma forma que um “software” adquirido no Brasil –à luz da orientação da Suprema Corte quanto à incidência sobre esses produtos aqui adquiridos— desde que por contribuintes de ICMS e de tributos federais. Estes podem ser fiscalizados, pois a sua própria escrituração exterioriza a aquisição. Não só é materialmente

---

<sup>4</sup> Daniel Vitor Bellan comenta-a: “Assim, fica claro que a administradora possui vínculo tão-somente com o pagamento do serviço prestado, inexistindo qualquer vínculo direto com a atividade econômica que constitui fato gerador do imposto. Este é, sem dúvida, o ponto central da questão. A falta de vínculo entre a administradora de cartões de crédito e o fato gerador do ISS impede a eleição daquela como responsável pelo imposto, qualquer que seja a modalidade que se pretenda criar. Desta forma, parece-nos correta a decisão proferida pelo STJ diante do caso concreto.

No entanto, com o objetivo de aprofundar o estudo do tema, cumpre-nos analisar individualmente os vícios e prejuízos concretos que adviriam da criação de cada uma das subespécies da responsabilidade tributária contra a administradora de cartões de crédito” (Internet – O direito na era virtual, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advs., 2000, p. 204).

<sup>5</sup> RESP 55.346-RJ, 1ª. Turma, Min. Relator Milton Luiz Pereira, julgado em 25/10/95, publ. no DJ de 12/2/96).

impossível a fiscalização da incidência de tributos sobre “softwares” adquiridos por particulares, no sistema “download”, além de ser ainda discutível se um não contribuinte de ICMS poderia se tornar contribuinte do ICMS, por uma aquisição isolada à luz do texto constitucional <sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> O TJPR já decidiu que: “APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO N.º 89231-5, DE LONDRINA - 6.ª VARA.

REMETENTE : JUIZ DE DIREITO.

APELANTE : ESTADO DO PARANÁ.

APELADO : SERCOMTEL S.A. TELECOMUNICAÇÕES.

AUT. COATORA : DELEGADO REGIONAL DA RECEITA ESTADUAL DE LONDRINA.

RELATOR : DES. J. VIDAL COELHO.

MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO PROVEDOR DA INTERNET SERVIÇO QUE NÃO DEFINE FATO GERADOR DE ICMS COBRANÇA PRETENDIDA PELA FAZENDA ILEGALIDADE CONCESSÃO DA ORDEM DESPROVIMENTO E MANUTENÇÃO DA SENTENÇA”, sendo seus principais fundamentos: “Dessa forma, constatamos que sobre a transmissão, emissão ou recepção de dados e informações disponibilizadas na Internet incide o ICMS, porém, a tributação se dá não pelo uso da Internet (ou pelo livre acesso às redes de computadores) propriamente dita, mas devido a utilização dos serviços de telecomunicação junto as respectivas empresas de telefonia. Reforça essa idéia o conceito de Provedor de informações, dados e acesso à rede Intenert, que segundo a lei 9.472/97, art. 61., pode ser definida da seguinte forma: “serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”. E o parágrafo 1.º do referido artigo acrescenta: “Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações, que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”. Portanto, não resta dúvida de que a atividade desenvolvida pelo Provedor de informações, dados e acesso à rede Intenert é um serviço de Valor Adicionado, segundo conceituação da própria lei, que não pode ser caracteriza como serviço de telecomunicações. Tais assertivas nos levam a concluir que a Internet (ou seja, a rede de computadores e sistemas infomáticos à disposição do usuário) é somente o suporte eletrônico para a disponibilização das informações e dados - que não tem natureza jurídica de comunicação ou telecomunicação -, não podendo falar-se em qualquer espécie de tributação incidente sobre ela ou sobre o seu uso.

Pelo exposto, concluimos que no âmbito da Internet somente podem ser tributados:

a) os serviços prestados pelo provedor de informações, dados e acesso à rede, pelo ISS e desde que haja lei expressa nesse sentido, em observância ao princípio da legalidade; todavia, a Lei Complementar nº. 56787, que lista quais são os serviços tributados pelo ISS, não prevê ainda o enquadramento do provedor de acesso à Internet, o que impossibilita a cobrança deste tributo;

b) os serviços prestados pela empresa de telecomunicação propriamente dita (companhias telefônicas), como definido pela lei lei 9.472/97, pelo ICMS” (<http://www.direitobancario.com.br/tributacao/trib007.htm>).

PODE A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA SOLICITAR DE PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET DADOS RELATIVOS A CONTRIBUINTE, SEM COM ISTO ESTAR FERINDO O ARTIGO 5º, XII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL? E SE A EXIGÊNCIA FOR DIRIGIDA A UM PROVEDOR DE HOSPEDAGEM DE “SITE”?

O artigo 5º, inciso XII, tem a seguinte dicção:

*“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”,*

a que se agrega aquela do inciso X, com o discurso que se segue:

*“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”.*

O Governo Federal obteve do Congresso Nacional a edição da lei complementar n. 105/2001, a pedido do Secretário da Receita Federal, que entende que o sigilo bancário e de outras fontes pode ser quebrado por decisão de agente fiscal, estando no momento sua constitucionalidade sendo contestada junto ao STF.

Três eminentes magistrados já se manifestaram publicamente contra a quebra de sigilo independente de autorização judicial, a saber o vice-presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministro Marco Aurélio de Mello, o presidente do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Costa Leite e o presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo, Desembargador Márcio Bonilha <sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> O Ministro Carlos Mário Velloso ao negar ao Ministério Público o direito de quebrar o sigilo bancário no RE 215.301-O/CE (DJ 28/5/99) justificou: “Pode o Ministério Público, portanto, presentes as normas do inc. VIII, do art. 129 da C.F., requisitar diligências investigatórias e requisitar a instauração de inquérito policial, indicando os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais. As diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial deverão ser requisitadas, obviamente, à autoridade policial.

**Ora, no citado inc. VIII, do art. 129, da C.F., não está escrito que poderia o órgão do Ministério Público requerer, sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de alguém. E se considerarmos que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade que a Constituição consagra, o art. 5º, inc. X, somente autorização expressa da Constituição legitimaria a ação do Ministério Público para requerer, diretamente, sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa.**

*No voto que proferi na Petição 577-DF, caso Magri, dissertei a respeito do tema (RTJ 148/366), asseverando que o direito ao sigilo bancário não é, na verdade, um direito absoluto – não há, aliás, direitos absolutos – devendo ceder, é certo, diante do interesse público, diante do interesse social, diante do interesse da justiça, conforme, esclareça-se, tem decidido o Supremo Tribunal Federal. Todavia, **deixei expresso no voto que proferi no MS 21.729-DF, por se tratar de um direito que tem status constitucional, a quebra não pode ser feita por quem não tem o dever de imparcialidade. Somente a autoridade judiciária, que tem o dever de ser imparcial, por isso mesmo procederá com cautela, com prudência e com moderação, é que, provocada pelo Ministério Público, poderá autorizar a quebra do sigilo. O Ministério Público, por mais importantes que sejam as suas funções, não tem obrigação de ser imparcial. Sendo parte – advogado da sociedade – a parcialidade lhe é inerente. Então, como poderia a parte, que tem interesse na ação, efetivar, ela própria, a quebra de um direito inerente à privacidade, que é garantido pela Constituição?** Lembro-me de que, no antigo Tribunal Federal de Recursos, um dos seus mais eminentes membros costumava afirmar que “o erro do juiz o tribunal pode corrigir, mas quem corrigirá o erro do Ministério Público?” **Há órgãos e órgãos do Ministério Público, que agem individualmente, alguns, até, comprometidos com o poder político. O que não poderia ocorrer, indago, com o direito de muitos, por esses Brasis, se o direito das pessoas ao sigilo bancário pudesse ser quebrado sem maior cautela, sem a interferência da autoridade judiciária, por representantes do Ministério Público, que agem***

Já também me manifestei, em repetidas vezes, pela inconstitucionalidade, tendo inclusive em artigo para jornal, acrescentado:

*“A questão da quebra do sigilo bancário, a meu ver, tem sido veiculada pela imprensa, com bastante freqüência e com muita emotividade, nos pronunciamentos de autoridades e especialistas, não poucas vezes os preconceitos pró e contra o Fisco prevalecendo sobre sua juridicidade.*

*O cerne do problema reside em que a quebra do sigilo bancário constante da lei complementar n. 105/2001 é, fundamentalmente, uma questão jurídica e, exclusivamente, à luz da qualidade de diploma legislativo é que deve ser examinada.*

*E, por este prisma, não procede a afirmação de que o sigilo bancário, sem a lei complementar, não poderia ser quebrado.*

*Nada mais inconsistente do que a afirmação de que o sistema anterior protegia os sonegadores.*

*Jamais o sistema assegurou a sonegação. Sempre o sigilo bancário pôde ser aberto, com mansa e pacífica jurisprudência da Suprema Corte autorizando tal providência, bastando que a autoridade fiscal demonstrasse a existência de indícios.*

*Vale dizer, jamais o sonegador foi protegido pelo sistema civilizado adotado antes da lei complementar n. 105/2001, segundo regime legal e democrático próprio de países mais avançados que o Brasil, como Estados Unidos, Suíça, Portugal*

---

***individualmente, fora do devido processo legal e que não têm os seus atos***

*etc. Nestes países basta que a autoridade demonstre, junto ao Poder Judiciário, a existência de qualquer das mesmas 11 hipóteses que a regulamentação da lei complementar n. 105/2001 hospedou, para que um juiz determine que as informações bancárias sejam fornecidas ao Fisco.*

*O que sistema anterior permitia, à evidência, era a proteção, não do sonegador, mas do contribuinte contra o arbítrio fiscal, contra eventual perseguição política aos críticos mais severos do governo, aos bodes expiatórios criados para, no estilo do romance de Orwell (1984), demonstrar que o Poder Público funciona.*

*O sistema anterior, portanto, garantia o Fisco contra o sonegador e o bom contribuinte contra o Fisco, cabendo a um poder técnico e neutro dizer se os indícios eram ou não suficientes para permitir a quebra do sigilo bancário.*

*Ora, o que a nova lei pretendeu foi afastar o Poder Judiciário deste exame preliminar, outorgando, exclusivamente, à Receita o direito de invadir a privacidade das pessoas independente da participação do Poder Judiciário.*

*Por essa razão, o vice-presidente do Supremo Tribunal Federal, o Presidente da Superior Tribunal de Justiça e o Presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo, percebendo que a lei não é contra o sonegador –que nunca teve proteção do Judiciário– mas contra o Poder Judiciário, encarregado de preservar as garantias constitucionais, manifestaram-se no sentido de ser a referida lei de manifesta inconstitucionalidade. É que os direitos fundamentais do contribuinte (art. 5º incisos X e XII) não podem ser violados, cabendo ao Poder Técnico, que é o guardião da lei,*

---

**controlados mediante recursos?”(grifos meus).**

*preservar os direitos do Estado e aqueles da sociedade, como têm feito tantas vezes, ao atalhar tentativas de quebra de sigilo, por parte da Receita Federal mal fundamentadas.*

*Não é demais rememorar que todos os que se manifestaram até hoje, são, como o Secretário da Receita Federal, contrários à sonegação, inclusive eu, já tendo, em sucessivas oportunidades, inclusive junto ao próprio Secretário da Receita --que prezo e respeito-- apresentado sugestões de melhoria do sistema tributário, muitas vezes com sua concordância.*

*O problema, todavia, não é este. A sonegação deve ser combatida e pode ser combatida com os instrumentos legais antes existentes. O que não se pode é pisotear direitos fundamentais do contribuinte, alijando o Poder Judiciário do exame desta questão, o que de resto, o inciso XXXV do art. 5º da C.F. proíbe.*

**Parece-me, pois, que a questão é, pois, meramente jurídica. A lei complementar afasta direitos fundamentais dos contribuintes (art. 5º incisos X, XII e XXXV) e não objetiva proteger o sonegador de quebra do sigilo --proteção que nunca teve-- mas impedir o Poder Judiciário de exercer a função de Poder Neutro, que defende o Fisco contra o sonegador e o bom contribuinte contra o Fisco. É, aliás, a tônica dos sucessivos editoriais do “Estado”, que aplaudo.**

*Só posso entender tal medida como repressão envidada pelo Poder Executivo a um Poder, que, por ter que preservar a Constituição, muitas vezes, tem se tornado um poder incômodo ao*

*Governo, que, infelizmente, nos últimos tempos, não prima pelo respeito a direitos fundamentais da sociedade”<sup>8</sup>.*

Creio que o sigilo de dados deve ser preservado por todos aqueles que detêm informações de terceiros, sendo cláusula pétrea da Constituição Federal.

Pergunta-se, entretanto, se o provedor de acesso à Internet pode fornecer dados relativos ao contribuinte.

Entendo que a restrição é a mesma, visto que, no máximo, terá o provedor de acesso as informações que lhe foram passadas ou obteve diretamente para a autorização do uso de seus serviços. E tais informações são sigilosas e de uso exclusivo do provedor, só podendo ser prestadas à Receita Federal com autorização judicial.

Pergunta-se, agora: se as informações que detem o provedor de acesso estiverem disponíveis ao público, poderia esquivar-se a fornecê-las?

A meu ver, nesta hipótese, parte a colocação de uma falsa premissa, visto que a própria Receita poderá obter as informações diretamente dos meios disponibilizados, não havendo necessidade de interpelar o provedor de acesso.

---

<sup>8</sup> *Receita X Poder Judiciário, O Estado de São Paulo, p. 2, 30/1/2001.*

Poderá, todavia, ocorrer a hipótese de que a disponibilização não seja geral, mas apenas para alguns usuários que adquiriram o uso daquele serviço. Nesta hipótese, o sigilo de dados deve ser respeitado, não podendo a Receita Federal pretender derrubá-lo, embora a lei n. 105/2001 --que goza da presunção de constitucionalidade até o exame no controle concentrado por parte do Supremo Tribunal Federal-- o permita <sup>9</sup>.

Creio eu que, nesta hipótese, se exigida a quebra do sigilo, poderá o lesado recorrer ao Judiciário para fazer prevalecer a inteligência pretoriana e afastar o risco de uma quebra por mero palpite do agente funcional.

---

<sup>9</sup> Em parecer que elaborei para o eminente Secretário da Receita Federal, escrevi sobre o inciso XII do art. 5º da Constituição Federal que: “O discurso constitucional é suficientemente enfático ao utilizar-se do vocábulo “inviolável”, o que vale dizer, não admite que informação detida de terceiros, seja, a que título for, levada ao conhecimento de outros, a não ser que o Poder Judiciário autorize.

Em outras palavras, não pode qualquer autoridade, entidade bancária ou profissional detentor de informações de terceiros, sem autorização judicial, repassar tais informações, mesmo que legítima a pretensão do solicitante. É que o artigo 5º, o mais relevante dispositivo da Constituição Federal, assegura os direitos e garantias individuais em sua plenitude, sendo cláusula pétrea, por força do § 4º, inciso IV, do artigo 60 da lei suprema, assim redigido: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ... IV. os direitos e garantias individuais”.

Tenho --principalmente nos Comentários à Constituição que estou redigindo com Celso Bastos-- acentuado que toda a Constituição democrática objetiva garantir os direitos das pessoas, em primeiro lugar, e regular de que forma o Estado servirá à sociedade por seus governantes, em segundo lugar, na conformação do Estado e do Governo explicitando os mecanismos de escolha e de controle dos governantes.

Em outras palavras, as Constituições Democráticas são voltadas para o cidadão mais do que para o Governo, que deve, através do Estado, servi-lo.

Esta é a razão pela qual houve por bem, o constituinte, colocar, como normas imodificáveis, os direitos e garantias individuais, tornando tal elenco de princípios o mais fundamental de toda a Carta Máxima.

Por este prisma, há de se entender que as autoridades, detentoras de informações dos cidadãos, sejam obrigadas a guardar sigilo sobre as mesmas, só podendo revelá-las para outros órgãos da Administração ou para o público, mediante autorização judicial” (Revista Dialética de Direito Tributário, n. 9, junho/1996, p. 69/70).

Pode, ainda, ocorrer nova hipótese, ou seja, de que os indícios sejam fortes para justificar a quebra de sigilo. Em assim ocorrendo, deve a autoridade, pelo Ministério Público ou pela Advocacia Geral da União, pedir a autorização para a quebra do sigilo de dados, sistema que, a meu ver, protege o bom contribuinte, contra o arbítrio fiscal, sempre que não houver indícios de ilicitude, e o Fisco contra o sonegador, sempre que os indícios forem veementes <sup>10</sup>.

Foi, aliás, a conclusão da maioria dos autores que escreveram para o XXV Simpósio Nacional de Direito Tributário, a saber: Adriana Piráino, Américo Masset Lacombe, Antonio José da Costa, Antonio Manoel Gonzalez, Cecília Maria Marcondes Hamati, Dirceu Antonio Pastorello, Diva Malerbi, Domingos Franciulli Neto, Douglas Yamashita, Edison Carlos Fernandes, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernando de Oliveira Marques, Fernando Facury Scaff,

---

<sup>10</sup> O Ministro Maurício Corrêa elenca a jurisprudência da Suprema Corte:

“A jurisprudência desta Corte, consolidada e cristalizada a partir do julgamento dos citados MS nº 1.047-SP e nº 1.959-DF, é rica em precedentes que nunca deixaram de entender que o sigilo bancário é um direito individual não absoluto, **podendo ser rompido somente em casos especiais onde há prevalência do interesse público e, mesmo assim, por determinação judicial**. Além dos dois citados, anoto os seguintes precedentes que, de alguma forma, abordam o tema: RHC nº 31.611, Rel. designado Min. AFRÂNIO COSTA, j. em 25/07/51, in DJU de 28/09/53, pág. 2.880 (apenso ao nº 222); MS nº 2.172, Rel. Min. NELSON HUNGRIA, j. em 10/07/53, in DJU de 05/01/54; RMS nº 2.574-MG, Rel. Min. VILLAS BOAS, j. em 08/07/57, in RTJ 2/429; RMS nº 9.057-MG, Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, j. em 13/09/61, in RTJ 20/84; RMS nº 15.925-GB, Rel. Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, j. em 20/05/66, in RTJ 37/373; AG nº 40.883-GB, Rel. Min. HERMES LIMA, j. em 10/11/67, in DJU de 06/03/68; RE nº 71.640-BA, Rel. Min. DJACI FALCÃO, j. em 17/09/71, in RTJ 59/571; RE nº 82.700-SP, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, j. em 11/11/75, in RTJ 76/655; MS nº 21.172-AM, Rel. Min. SOARES NUNNOS, j. em 27/09/78, in DJU de 20/10/78; RE nº 94.608-SP, Rel. Min. CORDEIRO GUERRA, j. em 06/04/84, in RTJ 110/196; AG (AgRg) nº 115.469-1/SP, Rel. Min. RAFAEL MAYER, j. em 28/11/86, in DJU de 12/12/86; HC nº 66.284-MG, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, j. em 24/05/88, in RTJ 127/891; HC nº 67.913-SP, rel. p/o ac. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 16/10/90, in RTJ 134/309; PET nº 577 (Questão de Ordem)-SP, rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 25/03/92, in RTJ 148/366; AGRINQ nº 897, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, j. em 23/11/94, in DJU de 24/10/95” (grifos meus) (Revista Dialética nº 1, p. 22 e seguintes).

Francisco de Assis Alves, Helenilson Cunha Pontes, Ives Gandra da Silva Martins, João Francisco Bianco, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, José Ruben Marrone, Kiyoshi Harada, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Maria Teresa Cárcomo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Plínio José Marafon, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins, Valdir de oliveira Rocha, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone, Wagner Balera, Yoshiaki Ichihara <sup>11</sup>.

É de se lembrar que os Simpósios Nacionais objetivam o aprofundamento de teses jurídicas para auxiliar os operadores do Direito, em suas pesquisas, sendo constantemente citados nas decisões da magistratura. Os Simpósios objetivam permitir a ampla discussão, sem limites, dos grandes temas tributários da atualidade.

A resposta quanto ao provedor hospedeiro do “site” é a mesma que dei acima, visto que quando hospeda um “site” para disponibilizá-lo “erga omnes”, “urbi et orbi”, à evidência, a privacidade deixa de existir, podendo, portanto, o sigilo ser quebrado.

Para os “site” de acesso limitado e mediante contratação prévia, prevalecem as mesmas restrições que aquelas voltadas para as

---

<sup>11</sup> *Pesquisas Tributárias – Nova Série 6, Direitos Fundamentais do Contribuinte, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2000.*

informações pessoais e privadas, ou seja, sem autorização judicial, não é possível a quebra do sigilo <sup>12</sup>.

SP., Outubro de 2001.

EMAIL: ivesgandra@gandramartins.adv.br

IGSM/mos  
A2001-91 TRIB DA INTERNET NAS RELS INTS

---

<sup>12</sup> O Ministro Domingos Franciulli Netto lembra tese aplicável à hipótese: “O postulado de que o Estado Democrático de Direito o sigilo bancário só pode ser quebrado por decisão judicial, afora a exceção aberta em favor das Comissões Parlamentares de Inquérito (art. 58, § 3º, da CF), é dogma aceito pela doutrina e perfilhado pelos nossos tribunais superiores.

Assentado esse princípio, cumpre advertir que o deferimento ou indeferimento da quebra desse sigilo não pode ser exteriorizado em meros despachos. Faz-se necessária decisão motivada.

Na r.decisão do Excelso Supremo Tribunal Federal retro referida (item nº 2), frisou o insigne Ministro Carlos Velloso que “na verdade, pode o Judiciário requisitar, relativamente a pessoas e instituições, informações que implicam quebra do sigilo (Lei 4.595/64, art. 38, § 1º). A faculdade conferida ao Judiciário pressupõe, entretanto, que a autoridade judiciária procederá com cautela, prudência e moderação, virtudes inerentes à magistratura, ou que os magistrados devem possuir” (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6, co-ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 137).