

COMO SE VIABILIZAR A ADEQUADA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO? A ANÁLISE DO PRAGMATISMO SOCIAL COMO IMPORTANTE FERRAMENTA

HOW TO MAKE THE ADEQUATE TAXATION OF ELECTRONIC COMMERCE? AN ANALYSIS OF SOCIAL PRAGMATISM AS A RELEVANT TOOL

Luiç Edmundo Celso Borba¹

Resumo:

A tributação deverá ser aplicada, pois a internet tenderá a ser o meio mais utilizado para a prática da mercancia em alguns anos, movimentando mais recursos que agora; de forma a se tornar o principal local de vendas, virtual, prático, barato e seguro. E só continuará sendo assim, se o Estado não continuar a entrarvar o seu avanço. Sim, pois o contribuinte necessitará de seguran-

ça e previsibilidade sobre suas poses e as responsabilidades dela decorrentes. O fato gerador de qualquer espécie tributária incidente sobre estas práticas terá de se adequar ao ambiente virtual e as teorias que o fundamentam, para se comportar a possibilidade de determinação, entre outros problemas, do local da transação, após convencionalizada uma forma de resolver tal problema, ditado pelo princípio da territorialidade, regrado pela Carta Magna de 1988.

Palavras-chave: Direito Tributário. Internet. Pragmatismo.

Abstract

The taxation should be applied because the internet tend to be the most used in the practice of mercancia in a few years, moving more resources now, in order to become the leading local sales, virtual, practical, inexpensive and safe. And only remain so if the state does not continue to impede their progress. The taxpayers need certainty and predictability about their possessions and responsibilities entailed. The generating any kind of tax levied on these practices will have to adapt to the virtual environment and the theories that underlie, to be allowed to determine, among other problems, the location of the transaction, agreed after a way to solve this problem dictated by the principle of territoriality, ruled by Federal Constitution.

Keywords: Tax Law. Internet. Pragmatism.

1. CONSIDERAÇÕES PRÉVIAS SOBRE O FATO GERADOR

¹ Mestre e Doutor em Direito pela UFPE. Professor da Faculdade Damas da Instrução Cristã.

OCORRIDO EM AMBIENTE VIR- TUAL²

O fato gerador não é o único elemento a caracterizar a regra matriz de incidência proposta por Paulo de Barros Carvalho,³ mas é a base que gera obrigações fiscais de forma concreta; pois enquanto a lei, adventícia das hipóteses de incidência tributária, gera a possibilidade da cobrança fiscal, ao lume do Artigo 150, I da Constituição Federal de 1988, o fato gerador demarca a concretização de um evento previsto, até então hipotético,

² Não almejo nem tenho a pretensão, no presente trabalho, de esgotar temas como: o “fato gerador”, ou interpretação jurídica, altamente complexos, diante da existência de inúmeras obras completas só sobre tais matérias, quando não cuidam, **apenas**, de parte destas. Destarte, intento trazer à baila alguns aspectos importantes para provocar discussões acerca deste tema, pois muito já se tem escrito a respeito, mas pouco se construiu, em termos de consenso na prática e na legislação, ainda!

³ A exemplo das construções de seus textos: *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010; e *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.

oportunizando a obrigação tributária. Para tanto deverá estar adstrito, rigorosamente, aos ditames legais constantes na hipótese de incidência, caso contrário não haverá como obrigar, passivamente, o contribuinte.⁴

O Código Tributário Nacional conceitua e define o fato gerador nos seus artigos 114 a 118, e alguns dos citados artigos merecem, nesta oportunidade, atenção especial; entre eles o artigo 114, pois há a expressa e contumaz assertiva, edificante de uma segurança jurídica, no sentido de só haver subsunção quando o fato ocorrido preencher, **sem “mais nem menos”**, todos os elementos constantes na hipótese legal de incidência.⁵

Preceitua Ruy B. Nogueira: “Fato gerador do tributo é o

⁴ CASSONE, Vitório. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2004. p 128.

⁵ CASTRO, Aldemario Araújo. “Os meios eletrônicos e a tributação”. *Jus Navigandi*, 34, texto obtido na página:

<<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1822>>, coletado em: 10/08/2002.

conjunto dos pressupostos abstratos descritos na forma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.”⁶

É esta proteção e segurança jurídica que edificam no contribuinte a certeza de saber quanto e quais das suas atividades serão tributadas. É a possibilidade legal e inarredável de conhecer o quinhão com o qual contribuirá para a Sociedade, através dos tributos,⁷ por mais que as políticas fiscais atuais venham destruindo essas barreiras legais.

Assim, apenas quando ocorrer o fenômeno da subsunção do fato gerador, fruto da conduta do contribuinte, com a hipótese de incidência haverá o surgimento da obrigação tributária, podendo ser afastada por qualquer das formas de exclusão do crédito tributário previstas: quer pela

Magna Carta (imunidade), ou pela legislação infraconstitucional (isenção, anistia, entre outras), atendo-se à regra geral dos artigos 175 a 182 do Código Tributário Nacional (doravante: CTN).

Acontece que o fato gerador virtual revela uma complexidade impensada na promulgação do CTN em 1966, a definição do lugar em um ambiente virtual, o que motiva um grandioso problema para os aplicadores do Direito e por consequência para a doutrina, dividida em aceitar, ou não, interpretações extensivas aos dispositivos legais tributários.

Pois de acordo com o artigo 119 do CTN e nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal de 1988, ficam delimitados os impostos sob a competência de cada um dos entes federativos e autônomos citados, onde a autonomia, supra-exposta, é garantida, em sua maioria, pelas receitas tributárias, como preceituam os Artigos 3º, o 150, inciso IV, entre outros da mesma Carta Magna.

Importante salientar tais aspectos normativos, pois a

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p 142.

⁷ BORGES, José Souto Maior. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. in: *Revista dialética de Direito Tributário*. Vol. 22. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços. 1997. p. 24 a 29.

tributação impelida aos meios eletrônico-digitaís, conforme dito e será tratado oportunamente, funda-se em uma analogia, já que a situação não teve, até então, adequado tratamento legal, permitindo ao operador do direito afirmar a inadequação da postura do fisco ao tributar atividades digitais e eletrônicas, entre elas o serviço de conexão prestado pelos provedores de acesso, os *e-books*, etc.⁸

Quanto mais genérico e abrangente for o sentido e alcance da norma, com o fito de onerar o contribuinte, mai-

ores e mais sérias serão as exigências para interpretar o comando normativo, por seu turno, quanto mais específica e fechada for a descrição do fato gerador, maior será a segurança jurídica para o contribuinte e a tarefa interpretativa do hermeneuta.⁹

Contudo, o poder tributante não se preocupou em implementar tais eventos novos na legislação existente, apenas, de forma inapta, aumentou o alcance das antigas normas, consubstanciando-se num vilipêndio tremendo: o uso de analogia sobre as hipóteses de incidência existentes e a hodierna realidade, imprevista em sede legal, para não esperar os tramites legislativos normais, na sua ânsia arrecadatória.

Ives Gandra da Silva Martins é categórico ao tecer os seguintes comentários:

Admite-se, portanto, que quaisquer das atividades e transações, que hoje ocorrem no âmbito da Internet, não são tributáveis, no Brasil, pelos impostos ora co-

⁸ Como já trabalhado, por mim, em outro texto publicado no segundo exemplar da Revista do Curso de Direito da FMN e disponibilizado na internet, no site FISCOSOFT, com o título: *A Tributação, Eletrônica-Digital, levando-se em Conta o ICMS: Algumas Provocações Acerca do Fato Gerador e do Fundo de Comércio Virtual, com Base no Hodierno Estado de Conhecimento*; no endereço: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/49rk/a-tributacao-eletronico-digital-levando-se-em-conta-o-icms-algumas-provocacoes-acerca-do-fato-gerador-e-do-fundo-de-comercio-virtual-com-base-no-hodierno-estado-de-conhecimento-luiz-edmundo-cels>>, coletado em: 29/07/2010.

⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p 144.

nhecidos relativos à produção e à circulação, pela falta de expressa previsão legal, importando assim em hipótese de não-incidência tributária.

Por fim, recorde-se que, como se constatou, em precedência, a Internet, na sua atual configuração, surgiu a partir de 1989, sendo o desenvolvimento do comércio eletrônico mais recente, a partir de 1994, aproximadamente. O Constituinte de 1988, portanto, não conhecia a Internet, e nem o legislador ordinário poderia dispor sobre incidência de tributos desconhecida ou hipóteses de incidência inexistentes à época da instituição do tributo.¹⁰

Esta previsão legal necessária e, ainda, faltante serviria para definir *onde* acontece o fenômeno factual, denominado fato gerador, pois a legislação existente, não canso de estresir, não consente aos su-

jeitos da relação obrigacional tributária, qualquer fúza ou segurança jurídica a este respeito.

Além do que: como, e com qual certeza, poder-se-á proclamar, em uma realidade virtual, onde aconteceu o fato econômico, a prática negocial, a prestação do serviço? O indivíduo, *verbi gratia*, negociador de um *software* pela internet, através de *download*, não poderá ser alcançado, ainda, por nenhum dos sujeitos ativos da obrigação tributária decorrente da prestação do serviço ou circulação da mercadoria, pois um dos elementos do fato gerador está na determinação do elemento espacial e *isso, ainda, é inviável em negociações 100% virtuais!*¹¹

Primeiro, por não haver como determinar o local da operação, segundo pela inviabilidade técnica, atual, em fis-

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3031>>, coletado em: 10/072002.

¹¹ Vide meu texto mencionado na nota de rodapé de número 11; e: CEZAROTTI, Guilherme. “Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.) *Internet o direito na era virtual*, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

calizar tais operações comerciais eletrônico-digitais; e por fim pela expressa proibição constitucional incidente sobre a invasão da privacidade e/ou da intimidade do conteúdo de tais conversações;¹² pois não se admite tal intromissão por parte do Estado; destarte, para saber quais das trocas de informações são mercantis, implicaria em se dizer que o poder público haveria de conhecer todas elas, inclusive as privativas, sigilosas, pessoais, etc. um sério e inquebrantável entrave jurídico, com base na defesa constitucional destinada aos, inalienáveis, direitos e garantias fundamentais.

São problemas, como o citado acima, instigantes das investigações trilhadas por este autor desde o seu concluso mestrado em direito na UFPE, em 2005, trilhadas ainda hoje, pois pouco se foi feito, em bases sólidas, no Direito da Informática, em seus meandros fiscais, embora o comércio eletrônico esteja

em franca expansão, diante do progressivo aumento de internautas, no Brasil.¹³

Discussões que terminaram por suscitar sua tese de doutorado, na busca por uma interação entre Direito e Economia, a famosa análise econômica do direito ou o Direito & Economia, propostos pela escola do pragmatismo jurídico Norte-Americano, hodiernamente difundidos pelo mundo.¹⁴

Os comerciantes ou empresários, consoante a nova

¹³ O que se pode constatar, a título exemplificativo, não exaustivo, em: <<http://ekom.com.br/blog/consu-midores/numeros-e-fatos-do-comercio-eletronico>>; e <<http://www.tiinside.com.br/14/04/2010/comercio-eletronico-movimentara-us-119-bi-em-2015-no-mundo/ti/176082/news.aspx>>, ambos coletados em 29/07/2010.

¹⁴ São bons exemplos de fontes para uma melhor compreensão da matéria: POSNER, Richard. *A Economia da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2010; _____. *Para além do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2011; além de TIMM, Luciano Benetti (Org.). *Direito e Economia*. Porto Alegre: livraria do advogado, 2008 e CALIENDO, Paulo. *Análise Econômica do Direito Tributário*. São Paulo: Elsevier, 2010.

¹² A exemplo do que se pode extrair em: LEONARDI, Marcel: *Tutela e privacidade na internet*. São Paulo: Saraiva, 2012.

sistemática trazida pelo Código Civil de 2002, estão preocupados em reduzir custos, aumentar lucros e não estão errados em terem tais preocupações, pois ainda que estejam preocupados consigo mesmos, terminarão gerando empregos (diretos e indiretos), tributos (diretos e indiretos) e movimentando todo o mercado de produção e de consumo.¹⁵

Porém o controle estatal vem se mostrando necessário para se readequar, caso necessário, tais ações para o respaldo da função social que a propriedade precisa ter, elidindo ou minorando a ideia do poder econômico justificar o uso da força e a prevalência das desigualdades, prejudicando os hipossuficientes, como traz o artigo 170 da Carta Magna de 1988, em seus incisos.¹⁶

O Direito, em especial nas práticas empresariais e nas tributárias, não pode nem

deve se arvorar a tentar resolver tais problemas de forma autopoiética, como defendido por Luhman em sua teoria dos sistemas, pois a produção e o consumo devem ser ponderados para viabilizar uma resposta mais coesa com a realidade na qual o Direito almeja interferir, como será apresentado na parte final do presente artigo, de uma maneira muito mais pragmática.

2. A RESPOSTA ADEQUADA ADVÉM DE MERAS INTERPRETAÇÕES EXTENSIVAS? OS RISCOS SOCIAIS E ECONÔMICOS DE TAL POSTURA.

A maioria da doutrina defende, explicando que a maioria contrária é formada por argumentos e teorias provenientes de autoridades, membros do Estado,¹⁷ a necessida-

¹⁵ SMITH, Adam. *A riqueza das nações*.

¹⁶ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros.

¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. In: Jus Navigandi, n. 57, disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina>

de de criação de novas leis aptas para dissipar conflitos oriundos de casos específicos como o aqui tratado (tributação eletrônico-digital do comércio eletrônico), errando quem assim não estiver interpretando, pois o Estado serve à comunidade e segue às leis que cria, em uma atitude preservativa da segurança jurídica, não se admitindo, reitero incansavelmente, a prática da analogia em matéria fiscal.¹⁸

As normas existentes não bastam para alcançar o contribuinte, uma vez que o princípio da estrita legalidade e da reserva legal, não estão sendo atendidos. Sobre a necessidade de confecção de normas novas, para atenderem aos clamores sociais, valho-me dos éditos de Niklas Luhmann ao se pronunciar sobre este respeito:

Toda sociedade, conforme a sua própria

/texto.asp?id=3031>, coletado em: 10/08/2002.

¹⁸ BORGES, José Souto Maior. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. in: *Revista dialética de Direito Tributário*. Vol. 22. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços. 1997. p. 24 a 29.

complexidade, precisa prever um volume suficiente de diversidade de expectativas normativas e possibilita-la estruturalmente, por exemplo por meio de diferenciação de papéis. Sem forma é perfeitamente normal que projeções normativas conflitem umas com as outras, e que a norma de um torne-se o desapontamento do outro. A sociologia atual está plenamente capacitada para considerar como normas as contradições entre expectativas e até mesmo um grau tolerável de conflito declarado, reconhecendo isto e até mesmo como uma condição para a manutenção do sistema social em um ambiente demasiadamente complexo [...]

[...] Naturalmente, as expectativas, normativas não podem ser indefinidamente expostas a desapontamentos gerados estruturalmente, continuamente. Em termos gerais as expectativas normativas têm que ser direcionadas de

forma a poderem ser bem sucedidas...¹⁹

Luhmann, então, demonstra a necessidade de institucionalização de determinadas condutas pela norma, para se fundar uma necessária situação de segurança entre o cidadão e o Estado. Tal ação visa uma harmoniosa, ainda que no plano teórico, vida em coletividade. Para o direito tributário tal assertiva é de extrema propriedade, pois a estrita-legalidade e a tipicidade fechada são princípios norteadores do ordenamento, principalmente quando o patrimônio do cidadão é envolvido.²⁰

O Direito Tributário, amparando-se na mais tradicional doutrina pátria,²¹ só admite a

incidência de uma interpretação analógica, diante de uma gravosa interferência patrimonial a ser gerada para o, hipossuficiente, contribuinte; *mas não para favorecer o Fisco*. A crença e a fé no instrumento são pilares necessários para a ordem legal imposta. Oportunamente exprime Nelson Saldanha:

[...] sociologicamente, a estabilidade de uma ordem jurídica faz parte da vida regular das comunidades; e dentre as normas que regem as condutas em suas diversas formas, as jurídicas são um tipo especial mas inserido no conjunto [...]

[...] Quando os grupos adquirem uma idéia menos confusa da rea-

¹⁹ LUHMANN, Niklas: *Sociologia do Direito I*, traduzido por Gustavo Boyer. Rio de Janeiro: Edições tempo brasileiro, 1983. p. 77 e 78.

²⁰ SCAFF, Fernando Facury. *O estatuto mínimo do contribuinte*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.): *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000.

²¹ A exemplo dos textos dos professores: CARVALHO, Paulo de Barros: *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre

Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, Inédito. p.170. *apud*: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 14; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. revista e atualizada por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro, Forense, 1996; e HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2002; entre outros editos de igual ou mais relevado peso.

lidade “direito”, esta é a situação: o direito consta de regras que se impõem, ou de uma ordem que se monta, sobre o comportamento de todos [...]

[...] É inegável que, por trás destes quadros políticos ou destas estruturas, se acham contextos culturais, condições econômicas e mesmo tendências étnicas ou psico-sociais...²²

O Autor, com isto, demonstra a norma como um mecanismo essencial e indispensável para a harmonia social, e para tanto deve se adequar, transformando-se para atender as pretensões das comunidades, como são o comércio eletrônico e sua tributação.

Em igual direção marcha Bottomore, quando postula:

[...] creio, definir a mudança social como uma mudança na estrutura social (inclusive mudanças no tamanho da sociedade) ou em

determinadas instituições sociais, ou nas relações entre as instituições. Seguindo as distinções propostas antes entre estrutura social e cultura, podemos então empregar a expressão ‘mudança cultural’ pás as variações dos fenômenos culturais, como o conhecimento, idéias, arte, doutrinas religiosas e morais, etc. Evidentemente, as mudanças sociais e culturais estão intimamente ligadas em muitos casos, como, por exemplo, o crescimento da ciência moderna tem estado associado às mudanças na estrutura econômica [...]²³

Os retromencionados ensinamentos são de extrema oportunidade, pois a *internet* abrolha do desenvolvimento tecnológico propiciado pelo alargamento e aperfeiçoamento do conhecimento científico existente, de forma a transformar a vida social. Interessante, também, faz-se a asser-

²² SALDANHA, Nelson Nogueira. *Sociologia do Direito*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1970. p. 150 a 157.

²³ BOTTOMORE, T. B. *Introdução à Sociologia*. Traduzido por Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967. p. 241.

tiva de Bottomore, no sentido da economia impelir o crescimento científico, pois o comércio eletrônico-digital é a prova viva de tal tese, onde os valores pecuniários investidos em tal modalidade mercantil aumentam de forma espantosa a cada ano, como já dito anteriormente neste artigo.

Havendo, inclusive, a perspectiva de, em poucos anos, o comércio virtual ou de produtos a ele ligados, tornar-se a tônica do mercado. Os cuidados legislativos deverão ser providenciados desde já, para se tentar, com isto, evitar, ao máximo, conflitos sociais futuros, como a insegurança, do próprio Estado, na oportunidade de cobrança de seus créditos tributários.

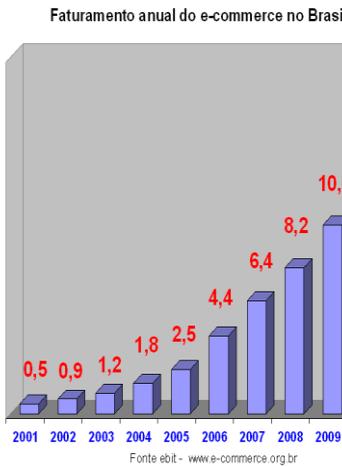
O comércio eletrônico-digital cresce a cada dia pela comodidade que traz aos consumidores e produtores, além do fato da redução dos custos para o empresário, traduzidos nos preços praticados, basta ver como o comércio eletrônico alavanca seu crescimento, como será apresentado abaixo e não há como negar que os empresários sabem das limitações constitucionais à fiscali-

zação das atividades mercantis virtuais e buscam mais este tipo de mercancia, mas isto não justifica ao Estado usar de armas iguais para poder alcançar o sujeito passivo das obrigações fiscais.

TABELA 1

ANO	FATURAMENTO	Variação
2011	R\$ 18,70 bilhões	26%
2010	R\$ 14,80 bilhões	40%
2009	R\$ 10,60 bilhões	33%
2008	R\$ 8,20 bilhões	30%
2007	R\$ 6,30 bilhões	43%
2006	R\$ 4,40 bilhões	76%
2005	R\$ 2,50 bilhões	43%
2004	R\$ 1,75 bilhão	48%
2003	R\$ 1,18 bilhão	39%
2002	R\$ 0,85 bilhão	55%
2001	R\$ 0,54 bilhão	-

FIGURA 1



Fonte: eBit - www.e-commerce.org.br. Não considera vendas de automóveis, passagens aéreas e leilões on-line.

A melhor prevenção, entendendo e me consubstancio em toda a doutrina apresentada e nos dados acima, seria com a elaboração de normas adequadas ao novo estado da arte humana e aos novos valores e anseios sociais, cuja mutação se apresenta, cada vez mais rápida. Sonegar tais axiomas é propiciar o atraso, o retrocesso de todas as garantias constitucionais asseveradas entre os artigos 145 a 162, constitui-

vos dos Direitos Fundamentais dos Contribuintes.²⁴

Eva Maria Lakatos leciona a tal respeito:

[...] Nas relações sociais, um dos elementos importantes é a expectativa do comportamento dos outros componentes do grupo, isto é, a possibilidade de prever suas reações que, por sua vez, influenciará nossas futuras ações. Tal possibilidade é essencial para a cooperação e a atuação grupal. A previsão, portanto, depende de um sistema de normas para o qual supõe-se que os componentes do grupo estejam orientados [...].

[...] O grupo, ao mesmo tempo que modela o comportamento de seus membros através das normas, também o restringe e disciplina por meio da pressão exercida em função das normas predominantes. Seria falso afirmar que

²⁴ SCAFF, Fernando Facury. “O estatuto mínimo do contribuinte”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.): *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000.

as normas são imutáveis [...]”²⁵

Destarte, o esforço maior, como fruto da pesquisa sociológica efetuada, deverá ser pela procura de uma convivência humana, ainda mais, “harmônica”, pois ainda que ela soe, e seja, utópica, o homem tem o dever de tornar suas pretensões em realidade; afinal o aperfeiçoamento necessita de esforços continuados e pretensiosos do encontro de uma “resposta eficiente”.²⁶

O comércio eletrônico já é uma realidade e a movimentação das forças pecuniárias, torna-se cada vez mais vultosa. Legislar tais fatos é conferir segurança ao próprio Estado e à Sociedade, que não deseja, nem deve, suportar mais uma hermenêutica equivocada, extensiva e inconstitucional.

A inteligência se apresenta como a faculdade de compreender, de “*ler dentro das coisas*”, colhendo, nesta oportunidade, o necessário à ampliação da capacidade cognitiva, concedendo ao intelecto a habilidade de reter axiomas com o fito de os utilizar posteriormente na construção de uma lógica na qual se inserirá tal conhecimento.

É interessante, pois por mais hábil que seja o intelecto humano, ele jamais se capacitará a pilotar uma nave espacial ou a programar uma máquina de lavar louças sem aprender, antes, esta “arte”, resolvendo situações cotidianas para um astronauta ou uma dona de casa, de igual maneira, apesar das complexidades envolvidas.

Conhecer as leis e os direitos e obrigações nela contidos não significa ser um mero *memorizador* ou um *ventríloquo* do seu conteúdo, mas sim compreender o contexto na qual as mesmas se inserem, ou seja, seu alcance,

²⁵ LAKATOS, Eva Maria. *Sociologia geral*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 1980. P. 197 e 199.

²⁶ HABERMAS, Jürgen, *apud*: ANDRADE, Cristiano José de. “A Contribuição de Habermas para a Hermenêutica Jurídica”. *Revista de Estudos Jurídicos da UNESP*, número: 06. São Paulo: 2002.

verdadeiro significado e até mesmo plausibilidade.²⁷

A palavra hermenêutica deriva do grego - *hermeneuein*, significando a ciência da interpretação das idéias e símbolos (inclusive as normas) através das palavras nelas contidas; utilizando-se de um conjunto de princípios gerais que o exegeta, jurídico, deve seguir para interpretar a lei face ao caso concreto. É hodiernamente tida como uma teoria ou filosofia da interpretação capaz de tornar compreensível o objeto de estudo mais do que sua simples aparência ou superficialidade. Neste sentido:

A palavra grega *hermeios* remete-nos para o deus Hermes que, segundo a mitologia grega, foi o

²⁷ Só conhecendo o ordenamento e sua estrutura, poderá o hermeneuta saber sobre a inconstitucionalidade ou impossibilidade de uma pauta de conduta, frente ao choque da mesma com outra(s) norma(s) superior(es), que não a do texto constitucional. Onde, também, devem ser considerados e ponderados os princípios, axiomas maiores que as regras de conduta, em uma interpretação sistemática.

descobridor da linguagem e da escrita. Assim, Hermes era tido como aquele que descobriu o objeto utilizado pela compreensão humana para alcançar o significado das coisas e para o transmitir às outras pessoas. O deus Hermes era vinculado a uma função de transmutação, ou seja, transformava aquilo que a compreensão humana não alcançava em algo que esta compreensão conseguisse compreender.²⁸

Isto porque o jurista ocidental procura compreender a lei nas suas palavras, de forma a achar um caminho entre o texto e a realidade fática, mas sem criticar a lei. A interpretação se prende ao todo como uma perpetuação da antiga exegese, já a construção hermenêutica vai além, examinando a norma jurídica em uma estrutura conjuntural e científica, não

²⁸ MUSETTI, Rodrigo Andreotti. “A Hermenêutica Jurídica de Gadamer e o pensamento de Santo Tomás de Aquino”. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=31>, coletado em: 09/11/2002.

avaliar os aspectos sócio-econômicos, *verbi gratia*, constituir-se-á em uma séria falha.²⁹

O jurista, então, dota-se do poder de criticar e condenar uma conduta; mas será tal atitude a mais acertada? Ao invés de explicar e entender a mesma, bem como sua origem, objetivos e aplicações práticas? Carlos Maximiliano³⁰ atesta que não, pois a crítica, ora versada, não deverá ser a da aceção literária e vocabular, em seu sentido mais técnico, por ser, a hermenêutica, fonte de princípios e instrumentos para cognição dos corretos axiomas normativos,³¹ atividade antecedente à interpretação, o que concordo.

É, portanto, plausível, *dependendo do caso*, a possibilidade do intérprete ultrapassar os limites da norma visando quebrar a

rigidez lógica e gramatical³², de forma a viabilizar o interesse social, prevalecente sobre qualquer mérito individual, ou até mesmo uma norma inadequada à concretização de tais anseios e valores.³³

As técnicas/artes/metódos hermenêuticos evoluem, de forma a tornar o aplicador do direito um transformador do próprio direito, adequando-o a novas realidades de forma a individualizar cada subsunção normativa, ofertando a variados casos a interpretação a eles cabíveis. A interpretação atual tem a norma como esteio, mas não se prende mais a ela de forma tão rígida que torne a interpretação numa tarefa mecânica, mesmo que esta não traduza o ideal de justiça colimado pelo Direito, formalizado pela representatividade social.

²⁹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p 40.

³⁰ MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p 41.

³¹ No sentido de uma maior adequação pragmática.

³² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito* - tradução de DUARTE, José Florentino, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986.

³³ HABERMAS, Jürgen, *apud*: ANDRADE, Cristiano José de. “A Contribuição de Habermas para a Hermenêutica Justiça”. *Revista de Estudos Jurídicos da UNESP*, número: 06. São Paulo: 2002.

As críticas teóricas de um para o outro mostram o louvável intento de sempre perfectibilizar o direito e a sua atuação no seio social, diante do fortalecimento do Direito Privado e contenção das ações do Poder de Polícia do Estado, ao exercitar o Direito Público, em razão da aceitação do Estado de Direito.

Há uma dissociação entre a atividade hermenêutica do jurista e do historiador jurídico. Para ambos há uma certa expectativa de sentido imediato, ou seja, ninguém possui um acesso imediato ao objeto histórico capaz de proporcionar objetivamente seu valor posicional. O historiador deve realizar a mesma reflexão que *orienta* o jurista.³⁴

Por fim, para Gadamer, existe uma relação essencial entre a hermenêutica jurídica e a dogmática jurídica; entretanto, a hermenêutica ocupa uma posição dominante em virtude de não ser sustentável a idéia de uma dogmática jurídica

total - onde se pudesse baixar qualquer sentença por um simples ato de subsunção.³⁵

Assim, chegamos a um contrasenso? Pois como afirmar da existência de novos vieses interpretativos e se defender uma interpretação gramatical, no máximo sistemática (envolvendo a CF e as normas que a complementam, em posição hierárquica inferior)?

Essa vertente defendida pela maioria dos estudiosos em Direito da Informática, ou da informação, como preferem muitos, torna-se inaplicável em matéria tributária, diante de uma necessária rigidez, viabilizadora de segurança à propriedade privada dos indivíduos. Sim, pois é a prisão aos grilhões legais, tipologia e vinculação tributária, que diminui o gigantesco poder estatal de interferência sobre a propriedade privada!³⁶

Sendo assim, não dá para querer aplicar, pura e sim-

³⁴ GADAMER, Hans-George. *Verdade e Método: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 485-486.

³⁵ SALDANHA, Nelson. *Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998. p. 194 a 197.

³⁶ GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005.

plesmente, as lições de Habermas,³⁷ quando edifica dois conceitos-chave para a sua teoria, a “razão comunicativa” e o “mundo-da-vida”, pois a razão se torna conhecida através de suas manifestações no cotidiano.

Mas para alcançar tal intento, a filosofia de Habermas, em relação ao cotidiano, deveria ser atualizada, com embasamento científico nas teorias contemporâneas provenientes dos mais diversos ramos da ciência, *entre elas a do Direito Tributário*, atrelando-se aos conceitos filosóficos mais hodiernos, caso contrário haverá uma disparidade entre os axiomas envolvidos (fato e teoria); de forma ao que parece ser uma novidade maravilhosa, remete-nos a antigos abusos, travestidos de um “hipnotizante ineditismo”.

Muitos dos problemas envolvendo a interpretação dos *atos* hauridos pela tecnologia da informação (hodierna), em

matéria tributária, baseiam-se na forçada aplicação de *normas* inaptas a estes acontecimentos novos, com a desculpa de que a Sociedade precisa dos recursos fiscais a qualquer custo,³⁸ *valor* não transparente em nossa Carta Magna de 1988.

O “mundo-da-vida”, segundo Habermas, mostra o agente não como uma pedra motriz do processo, ele mais parece com o produto das tradições e simbologismos nos quais está inserido; bem como, num segundo plano, em grupos solidários aos quais pertence, fruto de processos de socialização e aprendizagem, atrelando o homem moderno de maneira inarredável, como se dá com a arte informática e seus incríveis desdobramentos sociais, mas a rigidez da norma fiscal é uma conquista da Sociedade frente ao Estado e este não pode se servir, da mesma forma, de tal teoria, caso contrário desmanchará sua classificação como Estado de Direi-

³⁷ HABERMAS, Jürgen, *apud*: ANDRADE, Cristiano José de. “A Contribuição de Habermas para a Hermenêutica Jurídica”. *Revista de Estudos Jurídicos da UNESP*, número: 06. São Paulo: 2002.

³⁸ CARVALHO, Cristiano. “Análise Econômica da Tributação”. *In*: TIMM, Luciano Benetti. *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012. p. 260 e ss.

to,³⁹ quebrando a segurança jurídica dos produtores no mercado, desacelerando-o.

Os componentes do mundo-da-vida são os modelos culturais, as ordens legítimas e as estruturas de personalidade, que são sedimentações dos processos cognitivos de armazenagem do saber (cultura), no qual interpretações são extraídas em momentos de mútuo entendimento. É preciso arrecadar, até para se incentivar a inclusão digital, mas sempre se pautando pela lei, em seu caráter mais amplo.

A realidade sociocultural deve ser a tônica para o aplicador do direito, embasado por um raciocínio jurídico, contrapondo-se à cultura local e daquele tempo, para se tornar uma ação aceitável, razoável e possível, onde a simples

interpretação literal de nada valeria, na maioria dos casos, excetuando aqueles que visam proteger o indivíduo, por exemplo, dos eventuais abusos ocasionados pelo exercício fiscal do poder de polícia, como se dá, infelizmente, de forma frequente, na prática tributária.

Há, com isto, a certeza do Estado estar utilizando uma interpretação inadequada e com base errôneas, começa a se evidenciar ainda mais, quando a única justificativa para tal equívoco é a frágil assertiva de se defender a arrecadação tributária, ainda que os efeitos sejam extremamente danosos, como a quebra sistemática do ordenamento, da “fé” social nele; entre outros eventos negativos.⁴⁰

Neste caminho, o magistrado, “pretenso” conhecedor

³⁹ Como lecionam: GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005; ou AGUILAR, Fernando Herren. *Direito Econômico*. São Paulo: Atlas, 2007; entre outros.

⁴⁰ Conforme se depreende, por exemplo, de: NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

do direito, não possui, via de regra, conhecimentos aprofundados sobre a arte informática, em nada “facilitando”, ao mesmo, interpretar e solucionar casos de uma maneira mais aproximada do que se pretende como correto, por ignorar aspectos tão importantes para o fato, banais a um estudioso de Tecnologia da Informação, mas um verdadeiro “bicho de sete cabeças” para a maioria dos julgadores e, também, dos demais operadores do direito.

Desta maneira uma importante transformação vem sendo observada através das teses construídas pelos Estudiosos em análise econômica do direito, creditando-se a Richard Posner, um de seus principais expoentes, a titularidade de uma nova hermenêutica, bastante pragmática e que troca a ética moral por uma ética econômica, a da eficiência na alocação dos recursos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS: A BUSCA POR NOVOS CAMINHOS EM UMA SOCIEDADE CAPITALISTA

O Estado haverá de escolher os caminhos pelo qual deverá trilhar suas atuações para com a Sociedade, ou se porta como o mantenedor da ordem jurídica vigente, também a obedecendo; ou passa a aquilatar, cada vez mais, ações como as praticadas pelo fisco e aquilatadas pelo Judiciário, mesmo que terminem por destruir toda a estrutura jurídica de um Estado, intitulado como Democrático e de Direito.

A Sociedade não tolerará, por muito mais tempo, políticas não identificadas como públicas em sua essência e, por tais razões, destrutivas, ao invés de incentivadoras, do crescimento do comércio eletrônico-digital e dos meios virtuais, futuro inegável das práticas mercantis/empresariais.

Não defendo, jamais, a não incidência tributária sobre o comércio eletrônico-digital, com exceção dos livros virtu-

ais, imunizados pela Magna Carta de 1988, mas sim aprego a necessidade da elaboração de normas próprias e adequadas para resolver tais problemas.

A tributação deverá ser aplicada, pois a *internet* tenderá a ser o meio mais utilizado para a prática da mercancia em alguns anos, movimentando mais recursos que agora; de forma a se tornar o principal local de vendas, virtual, prático, barato e seguro. E só continuará sendo assim, se o Estado não continuar a entrar o seu avanço. Sim, pois o contribuinte necessitará de segurança e previsibilidade sobre suas posses e as responsabilidades dela decorrentes.

O fato gerador de qualquer espécie tributária incidente sobre estas práticas terá de se adequar ao ambiente virtual e as teorias que o fundamentam, para se comportar a possibilidade de determinação, entre outros problemas, do local da transação, após convencionalmente uma forma de resolver tal problema, ditado pelo princípio da territorialidade, regido pela Magna Carta de 88 em seu artigo.

Uma boa solução, entre inúmeras possíveis, seria determinar o local da saída da mercadoria como o apropriado para se creditar como sujeito ativo da obrigação tributária, muito embora outras interpretações pudessem ser dadas. A lei serviria para uniformizar as condutas, dar, reitero, segurança.

Considero a lei como a necessidade para uma Sociedade conhecida como “massificada”, aonde os interesses individuais vão dando lugar aos coletivos, de forma a atender a maioria, cada vez mais do que ao indivíduo. Tais transformações são necessárias em um mundo globalizado, onde os axiomas sociais modificam a cada dia, mais intensamente.

Esquecer tal fato é sonegar toda a produção de conhecimento elaborada até hoje, reincidindo em erro, de forma a colocar o ser humano em uma estrada contrária, à trilhada para o desenvolvimento das relações intersubjetivas.

É esta a dura responsabilidade do aplicador do direito, que deve pautar sua existência

em busca de saber jurídico e de conhecimento dos valores sociais, para que possa, então, dignificar as suas interpretações, tornando-as como críticas ao ordenamento posto, quando as normas não traduzirem anseios sociais, quer por decorrência do tempo e das inexoráveis transformações oriundas deste, ou quando as normas não se coadunem com os princípios e axiomas regentes do direito e das pretensões e valores gerais.

REFERÊNCIAS

- AGUILAR, Fernando Herren. *Direito Econômico*. São Paulo: Atlas, 2007
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10^a ed. revista e atualizada por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro, Forense, 1996.
- BORBA, Luiz Edmundo Celso. *A Tributação, Eletrônico-Digital, levando-se em Conta o ICMS: Algumas Provocações Acerca do Fato Gerador e do Fundo de Comércio Virtual, com Base no Hodierno Estado de Conhecimento*; no endereço: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/49rk/a-tributacao-eletronico-digital-levando-se-em-conta-o-icms-algumas-provocacoes-acerca-do-fato-gerador-e-do-fundo-de-comercio-virtual-com-base-no-hodierno-estado-de-conhecimento-luiz-edmundo-cels>>, coletado em: 29/07/2010.
- BORGES, José Souto Maior. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. *Revista dialética de Direito Tributário*. Vol. 22. São Paulo: Oliveira Rocha Comércio e Serviços. 1997.
- BOTTOMORE, T. B. *Introdução à Sociologia*. Traduzido por Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2010.

- _____. *Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, Inédito. p.170. *apud*: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 14;
- CASSONE, Vitorio. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2004.
- CASTRO, Aldemario Araújo. “Os meios eletrônicos e a tributação”. *Jus Navigandi*, 34, texto obtido na página: <<http://www1.jus.com.br/doi/utrina/texto.asp?id=1822>>, coletado em: 10/08/2002.
- CEZAROTI, Guilherme. “Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet”. *In*: SCOUERI, Luís Eduardo (Org.) *Internet o direito na era virtual*, Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- GADAMER, Hans-George. *Verdade e Método: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. Petrópolis: Vozes, 1997.
- GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros
- HABERMAS, Jürgen, *Apud* ANDRADE, Cristiano José de. “A Contribuição de Habermas para a Hermenêutica Jurídica”. *Revista de Estudos Jurídicos da UNESP*, número: 06. São Paulo: 2002.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito* - tradução de DUARTE, José Florentino, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986.
- LAKATOS, Eva Maria. *Sociologia geral*. São Paulo: Atlas, 3ª edição, 1980.
- LUHMANN, Niklas: *Sociologia do Direito I*, traduzido por Gustavo Boyer. Rio de Janeiro: Edições tempo brasileiro, 1983.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Tributação na Internet”. *Jus Navigandi*, n. 57, disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doi/utrina/texto.asp?id=3031>>, coletado em: 10/08/2002.
- MAXIMILIANO, Carlos: *Hermenêutica e aplicação do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MUSETTI, Rodrigo Andreotti. “A Hermenêutica Jurídica de Gadamer e o pensamento de Santo Tomás de Aquino”. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 3, n. 27, dez. 1998. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutorina/texto.asp?id=31>, coletado em: 09/11/2002.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

SALDANHA, Nelson. *Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar. 1998.

SCAFF, Fernando Facury. “O estatuto mínimo do contribuinte”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.): *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000.