

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**



DEBORAH MOURA LOPES

TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

RIO DE JANEIRO

2008

DEBORAH MOURA LOPES

TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

**Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Federal
do Rio de Janeiro, como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em
Direito.**

Orientador: Prof. Eduardo Maneira

RIO DE JANEIRO

2008

Lopes, Deborah Moura.

Tributação dos Provedores de Acesso à Internet/ Deborah Moura Lopes. – 2008.

86 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 80-86.

1. Imposto Sobre Serviços - Monografias. 2. Provedor de Acesso à Internet. 3. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). I. Lopes, Deborah Moura. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet.

CDD 341.39635

DEBORAH MOURA LOPES

TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Prof. Eduardo Maneira – Orientador

Prof. Thadeu Andrade da Cunha

Prof.

Ao meu pai. Saudades.

RESUMO

LOPES, Deborah Moura. *Tributação dos Provedores de Acesso à Internet*. 2008. 86 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

A presente monografia visa analisar as questões relevantes envolvendo a tributação dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, especificamente no que concerne aos impostos sobre a prestação de serviços, tanto o de competência Estadual (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), quanto o Municipal (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN). Para melhor compreensão do tema, a primeira parte volta-se à análise dos aspectos jurídicos e característicos dos provedores de acesso à Internet, analisando inclusive a natureza jurídica dos serviços prestados pelos mesmos. Na segunda parte, é estudada a possibilidade de tributação dos serviços prestados pelos provedores pelos impostos sobre serviços, bem como a tributação da renda auferida por eles pelas contribuições sociais PIS e COFINS. Inicialmente, fizemos uma vasta análise doutrinária sobre o tema. Em seguida, o estudo dedica-se à análise individual da hipótese de incidência de cada um dos mencionados tributos, sob o prisma da natureza jurídica dos serviços prestados, bem como da capacidade tributária de cada ente público, tema bastante controvertido na doutrina e na jurisprudência. Por fim, nos dedicamos à análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da matéria, bem como do entendimento dos Tribunais Estaduais.

Palavras-Chave: Tributação; Provedores de Acesso à Internet.

ABSTRACT

LOPES, Deborah Moura. *Tributação dos Provedores de Acesso à Internet*. 2008. 86 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

This monograph aims to examine relevant issues surrounding the taxation of services provided by Internet access providers, specifically in terms of taxes on the provision of services, both the competence of State (Tax About Movement of Goods and Services - ICMS) , As Hall (About Tax Services of any nature - ISSQN). For better understanding of the subject, the first part returns to the analysis of the legal aspects and characteristics of Internet access providers, including examining the legal nature of the services provided by them. The second part is given to the taxation of services provided by service providers for taxes and the taxation of income received by them by social contributions PIS and COFINS. Initially, we did a comprehensive review teaching on the subject. Then the study is devoted to individual examination of the possibility of impact of each of the mentioned taxes, in the light of the legal nature of services rendered and the capacity of each tax between public, very controversial topic in doctrine and in jurisprudence . Finally, dedicate ourselves to the analysis of the jurisprudence of the Supreme Courts on the matter, and the understanding of state courts.

Keywords: Taxation; Providers of Internet Access.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 PROVEDORES DE INTERNET: ASPECTOS JURÍDICOS.....	11
3 NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET: SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO. DE SUA DISTINÇÃO PARA COM OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.....	14
3.1 Dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis ao tema.....	14
3.2 Do Entendimento Doutrinário acerca da matéria.....	16
4 A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET.....	28
4.1 Sistema Tributário Nacional e discriminação constitucional de competência para instituição de impostos.....	28
4.2 Tributação das receitas dos provedores de acesso à Internet pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.....	35
4.3 A incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os Serviços de Acesso à Internet.....	43
4.4 Tributação das receitas dos provedores de acesso à Internet pelo PIS/COFINS.....	60
5 ENTENDIMENTO JURISPUDENCIAL.....	62
6 CONCLUSÃO.....	76
7 BIBLIOGRAFIA.....	80

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho cuida do tema concernente à tributação sobre a prestação de serviços de conexão à Internet. A questão central envolve a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet, bem como a tributação incidente sobre a referida atividade, inclusive no que se refere ao regime de apuração das Contribuições PIS/COFINS sobre as receitas auferidas.

A evolução tecnológica e a ampliação da atividade dos provedores de acesso à Internet, com o seu crescimento, provocam debates na doutrina e na jurisprudência acerca da tributação do serviço prestado pelos provedores de acesso.

A tributação dessas operações, quanto aos chamados “impostos sobre circulação”¹, se encontra envolta em extrema controvérsia, havendo posição dissonante, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, quanto ao imposto que deve incidir sobre elas, conforme a natureza jurídica do serviço prestado: se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), estadual, caracterizando a natureza de um serviço de comunicação (ou telecomunicação, sendo este mera espécie daquele); ou se trata-se de um serviço de natureza diversa, que sofrerá a aplicação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência municipal, caso esteja previsto na Lista de Serviços tributáveis pelo aludido imposto municipal; ou, ainda, nenhum deles, em virtude da ocorrência de uma situação em que nenhum dos dois espectros de incidência pode autorizar a subsunção do conceito do evento econômico.

O primeiro ponto a ser examinado, portanto, diz respeito à identificação da espécie da atividade desenvolvida pelo provedor de Internet (serviço de comunicação ou de qualquer outra espécie).

Após longo debate doutrinário e jurisprudencial acerca do tema, o Superior Tribunal de Justiça – STJ fixou entendimento no sentido de que os provedores de Internet não disponibilizam meios para o estabelecimento de comunicação, não sendo, portanto, a atividade desenvolvida por eles qualificada como serviço de comunicação.

De acordo com o Tribunal, os provedores apenas fornecem tecnologia e código de acesso do sistema conhecido como Internet (número de IP), não sendo o veículo responsável pelo transporte de dados do computador para a Internet e vice-versa, razão pela qual a comunicação estabelecida entre usuários da Internet é disponibilizada pela empresa que explora o serviço de telecomunicação.

¹ Classificação que, embora baseada em critérios econômicos e não jurídicos, agrupa em uma mesma categoria exatamente os impostos que possuem esfera de incidência “conflitante” no presente caso.

Nesse sentido, poder-se-ia afirmar que o provedor de acesso à Internet presta serviço de valor adicionado ao de comunicação, razão pela qual sua atividade não é tributável pelo ICMS. No entanto, deve-se destacar que a matéria ainda não foi objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal – STF, o qual pode vir a adotar posição em sentido contrário, fundado em interpretação do ponto de vista constitucional, o que será posteriormente detalhado ao longo do presente estudo.

Com isso, deve-se verificar se as atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso à Internet enquadram-se na incidência do ISSQN.

Toda atividade física ou intelectual, realizada em favor de terceiro, mediante retribuição, é, a princípio, apta a ser tributada pelo ISSQN. Para tanto, porém, é necessário que a utilidade a ser prestada esteja descrita em lista aprovada por meio de Lei Complementar, tendo em vista o princípio da legalidade e a forma de divisão das competências tributárias entre os entes federados estabelecidos pela Constituição Federal².

Examinando-se a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, verifica-se que não há nenhum item em que se possa inserir a atividade clássica ou primária desenvolvida pelo provedor de Internet: a aplicação da tecnologia que possui, a fim de permitir ao usuário de seu serviço ingressar na Internet e comunicar-se em tal universo (serviço de conexão).

Isso quer dizer que, em não havendo enquadramento em nenhuma das hipóteses previstas na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 como tributáveis, conclui-se pela não tributação pelo ISSQN dos serviços básicos do provedor de Internet (acesso à rede e envio/recebimento de mensagens), com o que, passaremos à análise da tributação das receitas do provedor pelo PIS/COFINS.

Assim, verifica-se que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de comunicação prestado onerosamente (artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Trata-se de mero serviço de valor adicionado, porquanto o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica. O provimento de acesso à Internet é a atividade exercida por agentes privados que, mediante remuneração, possibilitam que seus clientes se conectem a rede mundial de computadores e nela obtenham informações e contatos.

Antes de adentrarmos ao mérito da questão da tributação dos serviços prestados pelos Provedores de Internet, há que se entender o que é um provedor, para que se possa determinar o grau de sua responsabilidade, devendo ser analisadas as suas três formas de atuação:

² A propósito da taxatividade da lista anexa à LC 116/03 podem ser citadas as seguintes decisões do STJ: REsp 445.137/MG, AgRg no REsp 659522/GO e AgRg no REsp 916785/MG, dentre muitos outros.

A primeira forma, que é a mais conhecida, está relacionada à sua função de prover acesso à Internet, ou seja, proporcionar, através de equipamentos específicos, a conexão dos computadores que utilizam seus serviços à rede mundial que, fisicamente, é um conjunto de provedores, e, conseqüentemente, de computadores, *intranets* e *extranets*, sendo, portanto, um PROVEDOR DE ACESSO, assim entendido como um meio físico pelo qual os computadores se interligam.

A segunda forma é a de PROVEDOR DE CONTEÚDO DE TERCEIROS, que fica responsável pelo armazenamento de *websites* criados por terceiros de alguma forma a ele filiados, o verdadeiro *host* no ambiente virtual, existindo a função diversa da primeira.

Por último, há a forma de PROVEDOR DE CONTEÚDO PRÓPRIO, onde o provedor dispõe de seu próprio *website*.

2 PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET: ASPECTOS JURÍDICOS

Iniciando-se a apreciação do tema, iremos discorrer sobre os aspectos jurídicos que norteiam os provedores de acesso à Internet, abordando as facetas concernentes à constituição, operação de um provedor, bem como as inscrições e taxas obrigatórias, além do licenciamento para operação.

No que concerne à autorização específica, não há sua necessidade, ou de licença de qualquer outra natureza, para constituição e operação de um provedor de acesso e/ou informações na Rede Internet, seja da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, ou de qualquer outro órgão regulador.

Isso significa dizer que qualquer empresa, desde que regularmente constituída, pode ser provedora de serviços de acesso e/ou informações, podendo este ser o seu único objeto social, ou não. Assim, uma empresa que se dedica a outros segmentos pode agregar-se às atividades já desenvolvidas à prestação de serviços de acesso e/ou informações na Rede Internet.

Quanto à sua constituição, esta pode dar-se sob a forma de sociedade simples, a qual será registrada em cartório civil de pessoas jurídicas; ou como uma sociedade empresária, registrada na Junta Comercial, sendo certo que, após o advento do novo Código Civil (Lei nº 10.406/02), a tendência passou a ser o registro da sociedade que se dedica à atividade de provimento de acesso e/ou informações como empresária, haja vista que somente aquele que exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística é considerado, pela atual legislação, como não empresário.

Constituindo-se como sociedade empresária, esta pode adotar um dos seguintes tipos societários: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade anônima ou, ainda, sociedade em comandita por ações. A determinação do tipo societário deve ser feita pelos sócios, após analisarem as características de cada tipo expostas no Código Civil, de forma a escolher, dentre eles, aquele que melhor reflita os seus interesses. Nesse sentido, é válido notar que, no Brasil, o tipo mais comum é a sociedade limitada.

Faz-se obrigatório para a sociedade descrever no seu contrato social, ou estatuto – no caso de tratar-se de sociedade anônima –, dentre as atividades que compõem o seu objeto social, a de prestação de serviços de acesso e/ou informações na Rede Internet.

Na falta de legislação específica, o provedor, assim como as demais pessoas naturais e jurídicas, responderá civilmente por eventual dano causado, caso comprovada a prática de ato

ilícito ou prestação de serviços deficientes³, conforme normas regulares pelo Código Civil e Código de Defesa do Consumidor, tendo em vista que mantêm com os usuários uma relação de prestação de serviços, com a finalidade de receber e enviar informações pelo correio eletrônico e acessar a página de apresentação, através da qual se torna possível o contato com outras páginas.

Para fins fiscais, é necessária a inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas do Ministério da Fazenda – CNPJ, no Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, além da inscrição municipal, especialmente no caso de a empresa desenvolver atividades de hospedagem de páginas eletrônicas, propaganda e publicidade, a fim de permitir a emissão de notas fiscais de prestação de serviços. A partir de agosto de 2001, com a mudança da legislação, passou a ser obrigatória, ainda, a inscrição estadual das empresas que se dedicam à atividade de provimento de acesso à Internet, haja vista que, no Estado de São Paulo, assim como em outros Estados da Federação, este serviço foi considerado como de comunicação, sujeito, portanto, à incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços⁴.

Além das inscrições acima citadas, faz-se necessário obter junto às autoridades locais municipais o competente alvará para funcionamento, além do pagamento das taxas de localização e fiscalização.

Há no mundo jurídico uma enorme discussão em relação à tributação dos serviços específicos de acesso à Rede Internet, com base na conceituação de sua natureza jurídica, conforme exposto a seguir:

a) Entendimento do Fisco Estadual: Os serviços de acesso à Internet prestados pelos Provedores, no Estado de São Paulo, são classificados como serviços de comunicação, sujeitos ao ICMS, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), com opção pela aderência ao benefício temporário da redução da base de cálculo do tributo, com carga tributária de 5% (cinco por cento) sobre o valor da prestação, sem direito, entretanto, à utilização de quaisquer outros benefícios fiscais (ex: SIMPLES) ou aproveitamento de créditos de ICMS, conforme previsto no Art. 23, do Anexo II, do Regulamento do ICMS – SP;

b) Entendimento do Fisco Municipal: Os serviços prestados pelos Provedores, sejam os de acesso à Internet, sejam os de hospedagem de páginas e outros correlatos, são enquadrados como serviços de processamento de dados, constante da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, com o que, no Município de São Paulo, os provedores devem recolher o ISSQN sobre o valor dos serviços prestados, à alíquota de 5% (cinco por cento);

³ O provedor de acesso à Internet apenas cede espaço a terceiros, estes sim, responsáveis pelo conteúdo de seus respectivos *sites*.

⁴ Nesse sentido, cumpre destacar que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR (DJ 20/03/2006), decidiu no sentido de que o Provedor de Internet é serviço de valor adicionado, conforme o artigo 61, da Lei nº 9.472/97, não sujeito, portanto, à incidência do ICMS.

c) Entendimentos da ABRANET-SP: quanto ao ICMS, com base em estudos jurídicos, a ABRANET-SP entende que os Provedores não prestam serviços de comunicação, mas sim serviços de valor adicionado (conforme define a Lei Geral de Telecomunicações), sendo meros usuários dos serviços de telecomunicações prestados pelas empresas detentoras de outorga – concessão ou autorização – concedida pela ANATEL para tanto, de forma que os serviços não podem ser tributados pelo ICMS, ou seja, não estão na esfera de incidência do imposto estadual; já no que concerne ao ISSQN, entende que os serviços de provimento de acesso e informações, embora na esfera de incidência do ISSQN, não constam da lista de serviços tributáveis por este imposto, portanto, não podem ser tributados pelo ISSQN;

Segundo, ainda, entendimento do professor Alcides Jorge da Costa, em parecer específico contratado pela ABRANET-SP, os serviços de “hospedagem de homepages” caracterizam-se como locação de bem móvel, individualizado pela ocupação de espaço em disco rígido. Considerando-se este enquadramento, é possível defender que, com o advento da Lei Complementar nº 116/03, estes serviços não mais poderão ser tributados pelo ISSQN, visto que a locação de bens móveis foi excluída da nova lista de serviços tributáveis pelo ISSQN (lista anexa à referida lei complementar).

Com isso, o assunto relativo à tributação não possui, ainda, uma definição clara, existindo o risco de interpretação divergente das Autoridades Tributárias, com o que, a ABRANET-SP, como entidade de classe, vem coletando estudos e pareceres a fim de auxiliar os seus associados, além de estar desenvolvendo, por meio de sua Diretoria Executiva, encontros e discussões com as autoridades em questão.

Transcorrido o assunto acerca dos aspectos jurídicos que norteiam os provedores de acesso à Internet, iremos passar à análise da classificação dos serviços para fins de incidência do ICMS e do ISSQN.

3 NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET: SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO. DE SUA DISTINÇÃO PARA COM OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

3.1 Dos dispositivos constitucionais e legais aplicáveis ao tema

Em análise à legislação pátria, bem como à jurisprudência dominante, há de se ressaltar que os serviços de provimento de acesso à Internet são considerados como típicos “Serviços de Valor Adicionado”, que, repisa-se, não se confundem com os denominados “Serviços de Comunicação” e suas espécies (dentre as quais, telecomunicações).

Na verdade, os provedores de acesso à Internet são meros usuários da infra-estrutura de telecomunicações disponibilizada, usualmente, pelas próprias concessionárias de serviços públicos, atualmente detentora dos insumos de telecomunicações antes pertencentes ao extinto “Sistema Telebrás”.

Os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet não proporcionam qualquer relação comunicativa, pelo contrário, tais provedores, através de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, apenas acrescentam a esta utilidades e facilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Em termos legais, os provedores de acesso à Internet limitam-se apenas à oferta de um Protocolo denominado TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*), viabilizando, desta forma, as constantes trocas de informações e conteúdos através da rede mundial de computadores.

Para tal, assim como ocorre com um usuário comum, os provedores se utilizam de insumos de telecomunicações de terceiros, estes sim enquadrados sob a rubrica “Serviços de Comunicação”, mas representando atividade autônoma, que não se confunde com a atividade típica dos provedores: acesso à Internet (serviços de valor adicionado).

Referido enquadramento dos provedores de acesso como espécie de “Serviço de valor Adicionado” é corroborado pela própria Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, e em seu artigo 61, § 1º, assim dispôs:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de

telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”.

§ 1º. Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações. (grifos nossos)

Tal assertiva encontra-se ainda reforçada na definição exposta pela Norma nº 004/95, promulgada pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL sobre os serviços de conexão à Internet:

3. DEFINIÇÕES

(...)

c. Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;

d. Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet.

Referida conceituação encontra-se cristalizada nos diversos julgados aplicáveis ao tema, sendo pacífico e remansoso na jurisprudência que o serviço de provimento de acesso à Internet caracteriza-se, segundo a nossa legislação, como serviços de Valor Adicionado⁵.

Nesse sentido, ressalte-se que por diversas vezes os serviços de valor adicionado foram definidos como meros usuários da infra-estrutura de telecomunicações preexistente,

⁵ No que concerne à jurisprudência em questão, cabe trazer à dissertação os julgados abaixo:

“*TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET - LEI 9.472/97.*

1. *Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.*

2. *O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1º, art. 61).*

3. *Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.*

4. *Recurso especial improvido*”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 456.650/PR, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, D.J. 08.09.2003)

“*TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO POR SERVIDORES DE INTERNET. SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA.*

I - Em face do serviço de provimento de acesso à internet classificar-se como serviço de valor adicionado, nos moldes do disposto no art. 61 da Lei nº 9.742, 16/7/1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar nº 87/96. Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual. Precedente: EREsp nº 456.650/PR, julgado por maioria, em 11 de maio de 2005.

II - Recurso especial improvido”. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 736607/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, D.J. 19.12.2005).

como por exemplo, pela já mencionada Norma 004/95⁶ (aprovada pela Portaria nº 148/95 do Ministério das Comunicações); pela Lei nº 9.295/96, em seu artigo 10⁷; pela Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), artigo 61, acima referido; e, ainda, pelo próprio Regulamento dos Serviços de Telecomunicações (Resolução nº 073/98 – ANATEL), em seu artigo 3^o⁸.

Desse modo, tem-se como clara a classificação dos Provedores de Conexão à Internet como sendo prestadores de Serviço de Valor Adicionado, observando-se que tal serviço não é enquadrável no rol dos serviços de comunicação⁹.

3.2 Do Entendimento Doutrinário acerca da matéria

Na lição de José Eduardo Soares de Melo:

O acesso à internet implica a utilização conjugada de alguns equipamentos – computador, modem, linha telefônica, fibra ótica, TV a cabo, telefone celular ou um micro de mão (*palmtop*) – por meio de um programa (*software* – *internet explorer, netscape* etc.), instalado no computador de qualquer pessoa, procedendo ao roteamento da ligação por canais contratados pela Embratel, que se conecta a uma empresa estrangeira, além de oferecer diversas outras comodidades (disposição de aparelhos, equipamentos, senhas etc.). (...) Participam a operadora (entidade exploradora do STFC - Serviço Telefônico Fixo Comutado, ou SMC - Serviço Móvel Celular); o provedor (pessoa que provê o serviço através da rede pública de telecomunicações), mediante oferecimento de facilidade suplementar do STFC (recursos de códigos de acesso específico e o fornecimento do registro das chamadas destinadas aos provedores) e os usuários (tomadores dos serviços pertinentes à internet). O provedor transmite ao usuário a informação indispensável para a realização da comunicação do usuário com a internet, mediante os meios técnicos que dispõe¹⁰.

⁶ “3. DEFINIÇÕES

(...)

b. Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;”

⁷ “Art. 10. É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações.

Parágrafo único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.”

⁸ “Art. 3º. - Não constituem serviços de telecomunicações:

I - o provimento de capacidade de satélite;

II - a atividade de habilitação ou cadastramento de usuário e de equipamentos para acesso a serviços de telecomunicações;

III - os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei nº 9472 de 1997.”

⁹ Nesse sentido, REsp 453107/PR, julgado em 14.02.2006.

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Tributação na Internet*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 238.

Hugo de Brito Machado doutrina que:

A expressão provedor de acesso pode designar o conjunto de equipamentos que viabiliza o acesso de alguém à Internet. No sentido de prestador de serviço, porém, o provedor é a pessoa, física ou jurídica, que utiliza esse conjunto de equipamentos para a prestação de serviço consistente em viabilizar o acesso à Internet¹¹.

Segundo definição de Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini:

O provedor de acesso, em linguagem simplificada, constitui o instrumental técnico para que o usuário possa acessar a navegação na Internet; é o meio hábil para possibilitar a entrada na rede internacional de comunicação¹².

Consoante o entendimento de Marco Aurelio Greco:

Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como *interfaces*, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o ‘ambiente de comunicação’.¹³ O provedor de acesso à Internet cria, tecnicamente, um ambiente especial que viabiliza um meio diferente pelo qual podem transitar mensagens, que não se confunde com o ambiente criado pela telefonia¹⁴.

Marco Aurelio Greco assevera, ademais, que:

A utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo.¹⁵ O conceito de “comunicação” utilizado pela CF-88 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido)¹⁶.

Do mesmo sentir é a lição de Luciana Angeiras:

O serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente, promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente assemelha-se ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte ao seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o *iter comunicacional* para transmitir a

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p. 88.

¹² SCARTEZZINI, Ana Maria Goffi Flaquer. *Op. Cit.*, p. 128.

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 124.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. Coordenadores: Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 182.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133, et seq..

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Ob. cit.*, p. 136, et seq.

mensagem em alguma etapa definitiva do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação¹⁷.

A doutrina majoritária, contudo, entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet não constituem serviços de comunicação ou de telecomunicação, mas serviços de valor adicionado.

Kiyoshi Harada, ao examinar a questão, salienta:

O provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e *softwares* com vistas à eficiente navegação¹⁸.

Nessa esteira é o comentário de Francisco de Assis Alves:

Os provedores viabilizam o acesso à internet aos usuários e a outros provedores de serviços de informações. Os provedores, portanto, utilizam a estrutura do serviço de telecomunicações existente para proporcionar o acesso, o armazenamento de informações e conectar o usuário à rede. Apenas recebem as informações da rede e as retransmitem ao usuário conectado. (...) A comunicação que ocorre entre os usuários da internet decorre de um serviço de conexão prestado pelos provedores. E estes, agora sim, utilizam-se de um serviço de comunicação, prestado pelas companhias telefônicas, para efetivarem esta conexão. Assim sendo, o serviço fornecido pelos provedores nada mais é do que um acréscimo ao serviço de telecomunicações, consistindo num serviço de valor adicionado¹⁹.

A esse respeito, preleciona Hugo de Brito Machado que:

O certo é que os serviços prestados pelo provedor de acesso não são viáveis sem aqueles aos quais se agregam²⁰.

Na mesma seara, Roque Antonio Carrazza sustenta:

A atividade do “provedor de acesso” não tipifica, ela própria, nenhum serviço de comunicação, mas tão-somente disponibiliza, para os usuários, os meios que o tornarão possível. Ora, se não há, no caso, prestação de serviço de comunicação, não há, *ipso facto*, incidência possível de ICMS. Deveras, não envolvem prestações de serviços de comunicação as meras atividades-meio, necessárias para que se concretizem. Estas providências preliminares são inalcançáveis pelo ICMS. Em linguagem mais técnica, disponibilizar os meios e modos necessários à prestação dos serviços de comunicação não é o fato imponível do ICMS em estudo²¹.

¹⁷ ANGEIRAS, Luciana. *Internet: o Direito na Era Virtual*. Organização de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000, p. 243.

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *Tributação na Internet*. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 223.

¹⁹ ALVES, Francisco de Assis. *Op. cit.*, p. 173.

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.*, p. 91.

Já Ives Gandra Martins pondera que:

Se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal, à evidência, não será serviço de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação²².

Relevante, ainda, a observação de Sacha Calmon, no sentido de que:

O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último²³.

José Eduardo Soares de Meio ensina:

O provedor cria novas utilidades relacionadas ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, possibilitando os meios de perfazimento da comunicação. Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos. Tornar possível a 'relação comunicativa' (serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede) não tem a mesma natureza de participar de modo interativo desta mesma relação²⁴.

Oportunas e precisas as considerações tecidas por José Maria de Oliveira, citado por Hugo de Brito Machado:

Entende-se que o provimento de acesso à Internet deve ser assim considerado como uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações.

O provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção / de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos

²¹ cf. parecer acostado aos autos do EREsp 456.650/PR, Relator Ministro José Delgado, do Superior Tribunal de Justiça.

²² MARTINS, Ives Gandra. Op. cit., p. 48.

²³ CALMON, Sacha. Op. cit., p. 104.

²⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 241.

adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Ao se afirmar que o provimento de acesso não é condição necessária e suficiente à realização do fenômeno comunicacional, quer-se informar que os mecanismos tecnológicos do provimento de acesso não viabilizam, por si sós, a comunicação (suficiência), bem como não são indispensáveis para que a comunicação se efetive (necessidade)²⁵.

A questão foi debatida por juristas renomados no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, no ano de 2001, pelo Centro de Extensão Universitária - CEU. Concluiu-se, em plenário e em Comissões, por maioria, que os serviços prestados pelos provedores de acesso não sofrem a incidência do ICMS. Nesse sentido, cumpre aludir trecho da conclusão do Plenário e das Comissões 2 e 3 do aludido Simpósio, citado por Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador-Geral do evento:

Plenário: Serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso.

A competência para definir quais são os serviços de telecomunicações é da União Federal que, ao editar a Lei Geral de Telecomunicações, de forma compatível com a Constituição Federal, excluiu os serviços prestados pelos provedores.

As atividades desenvolvidas entre os provedores de acesso e os usuários da internet se realizam, também, mediante a utilização dos serviços de telecomunicações sendo ambos, portanto, usuários dos serviços de telecomunicação. Logo, a atividade exercida pelos provedores de acesso em relação a seus clientes não se confunde nem com os serviços de telecomunicação, nem de comunicação. Tal atividade não está sujeita a ICMS e, por não constar da lista de serviços, também não está sujeita ao ISS. Comissão n. 1: Serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso.

A atividade desenvolvida entre os provedores de acesso e os usuários da internet se realiza, também, mediante a utilização de serviços de telecomunicações, são ambos, portanto, usuários dos serviços de telecomunicações. Logo, a atividade exercida pelos provedores de acesso em relação a seus clientes não se confunde nem com os serviços de telecomunicação, nem de comunicação. Tal atividade não está sujeita a ICMS e, por não constar da lista de serviços, também não se sujeita ao ISS. (reposta majoritária: 57 votos)

Segundo nosso entendimento, a expressão 'serviço de comunicação', utilizada pela Constituição Federal, no artigo 155, II, tem o significado de colocação à disposição do indivíduo dos meios necessários para que possa se corresponder com outrem. Desta forma, concluímos que tal termo, expresso na Constituição Federal, pode ser aplicado a um provedor de acesso à internet para fins de tributação do ICMS, pois na essência trata-se de um serviço de comunicação, pois o provedor põe à disposição dos usuários os meios necessários para esses se comunicarem com outros internautas. (resposta minoritária: 13 votos)

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 89.

Comissões 2 e 3: A expressão ‘serviços de comunicação’, no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação.

Não pode ser aplicada ao provedor de acesso à Internet, porque este não disponibiliza meios e condições necessários e suficientes a que se realiza a comunicação. Para que se realize a comunicação fazem-se indispensáveis outros meios, aos quais o provedor simplesmente acrescenta instrumentos que tornam mais fácil, ou mais rápida, a comunicação. (36 votos a favor e 10 contra)²⁶

O Ministro Moreira Alves, que abriu o referido Simpósio, realçou que a matéria é necessariamente constitucional (determinação de competência impositiva e natureza jurídica das operações para definir o tipo de tributo incidente), de tal maneira que, fatalmente, o Supremo Tribunal Federal terá que se posicionar a respeito.

Sintetizando, temos conclusões das comissões formadas por ilustres tributaristas, publicadas no Boletim de Direito Municipal, n. 1, ed. 2002: Respostas às questões formuladas pela Comissão Organizadora:

1. Qual o significado do termo “serviço de comunicação” contido no art. 155, II, da Constituição Federal? Pode ser ele aplicado a um provedor de acesso à Internet para fins de tributação pelo ICMS?

“Serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso.

A competência para definir quais são os serviços de telecomunicações é da União Federal, que, ao editar a Lei Geral de Telecomunicações, de forma compatível com a Constituição Federal, excluiu os serviços prestados pelos provedores. As atividades desenvolvidas entre os provedores de acesso e os usuários da Internet realizam-se, também, mediante a utilização dos serviços de telecomunicações, sendo ambos, portanto, usuários dos serviços de telecomunicação. Logo, a atividade exercida pelos provedores de acesso em relação a seus clientes não se confunde nem com os serviços de telecomunicação, nem com os serviços de comunicação. Tal atividade não está sujeita a ICMS e, por não constar da lista de serviços, também não se sujeita ao ISS” (72 x 3)

2. 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 mercadorias) e Imposto de Importação – II (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?

²⁶ *Competência impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à Internet*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75, dezembro de 2001, p. 72, et seq.

“A aquisição de *software* por encomenda não é passível de tributação, quer pelo ICMS, quer pelo II, por não se estar diante de mercadoria ou produto.

A importação do chamado *software de prateleira* por meio de *download* não se sujeita à tributação pelo ICMS ou pelo II, porque o *software* em si não consubstancia mercadoria ou produto” (74 x 1)

3. Pode a autoridade tributária brasileira solicitar de provedor de acesso à Internet dados relativos a contribuinte, sem com isto estar ferindo o art. 5º, XII, da Constituição Federal? E se a exigência for dirigida a um provedor de hospedagem de site?

“Não. A autoridade tributária não pode solicitar de provedor de acesso à Internet, independentemente de determinação judicial, dados de terceiros cobertos pelo sigilo de que cuida o art. 5º, XII, da CF. Se estas informações, detidas pelo provedor de acesso, estiverem disponíveis ao público, não há privacidade, podendo a Administração obter tais dados diretamente pelos meios disponibilizados.

A resposta é a mesma quando se trata de provedor hospedeiro de site, Quando os dados estiverem disponibilizados a todos, genericamente, não há sigilo, podendo a Administração obter os dados que julgar necessários. Na hipótese contrária, os dados alcançados pelo sigilo só podem ser disponibilizados à Administração por força de ordem judicial”. (74 x 1)

4. A comunicação jornalística e de natureza editorial, via Internet, goza da imunidade tributária do art. 150, inc. VI, letra d, da Constituição Federal?

“Sim. A comunicação jornalística e de natureza editorial, realizada através da Internet, é alcançada pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF, cuja finalidade é incentivar a livre manifestação do pensamento, a informação, a formação e a cultura, veiculadas por qualquer meio – entendimento diverso implicaria cancelar o atraso tecnológico” (74 e 1 abstenção).

Quero aqui destacar a posição do Professor Marco Aurélio Greco que, em livro de sua autoria, “Internet e Direito”²⁷, Editora Dialética, conclui que o serviço prestado pelos provedores é serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS, seja pelo tipo da atividade, seja pela utilidade proporcionada, ou seja, pelo ângulo do usuário e/ou pelo ângulo do provedor.

Para o jurista em tela, a Lei de Organização dos Serviços de Telecomunicações – LGT não é parâmetro para definir o que seja ou não tributável pelo ICMS. E argumenta “Aliás, ela própria exclui do conceito de telecomunicação um serviço que, inequivocadamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite)”.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. Editora Dialética. SP. 2000.

A esmagadora maioria dos autores do livro “Tributação na Internet”²⁸ posicionou-se no sentido de que os Estados não têm direitos a tributar as operações dos provedores de acesso, conforme alguns trechos abaixo transcritos:

Ives Gandra da Silva Martins: Os “serviços de comunicação”, a que se refere o constituinte, são os serviços de veiculação de idéias, mensagens, informações ou relacionamento entre pessoas. Não cuidou o legislador supremo, de atingir o conteúdo da comunicação, mas o serviço que a pertine, ou seja, o veículo, que, com intuito econômico, objetiva viabilizar a comunicação entre as pessoas, a saber: comunicação de massa (social) ou a comunicação privada ou particular. O veículo, sim. A mensagem não constitui o fato gerador, da hipótese de imposição do imposto estadual incidente sobre meios de comunicação. O vocábulo “redação” é o que melhor explicita a comunicação e face da necessária bi ou multipolarização da comunicação entre quem a transmite e aqueles que a recebem.

(...)

Não sendo, pois, serviços de telecomunicações, mas apenas adicionais, vicários, acólitos, auxiliares dos serviços de comunicação – a utilização de veículo do provedor, a linha telefônica é tributada por ser serviço de telecomunicação – não estão sujeitos a ICMS e por não constarem da lista de serviços não estão também sujeitos ao ISS. (pp 41/50)

Hugo de Brito Machado: A expressão serviço de comunicação, no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada, de colocar à disposição de terceiro, mediante remuneração, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação.

Não pode ser aplicada ao provedor de acesso à internet porque este não disponibiliza meios e condições necessários e suficientes a que se realize a comunicação. Para que se realize a comunicação fazem-se indispensáveis outros meios, aos quais o provedor simplesmente acrescenta instrumentos que tornam mais fácil, ou mais rápida, a comunicação. (pp. 84/91)

Sacha Calmon Navarro Coêlho: Referida lei não cita, em momento algum, os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. Entretanto diz claramente que o serviço de valor adicionado não se confunde com o serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de acesso à Internet o suporte necessário para que o serviço de valor adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último.

O serviço de valor adicionado que não se confunde com os serviços de comunicação ou telecomunicação, não podem ser objeto de tributação pelo ICMS (art. 155, II, CF). (pp. 102/112)

Newton de Lucca: Os provedores de acesso à Internet classificam-se como prestadores de serviço de valor adicionado, pois se utilizam da rede de telecomunicações que lhes dá suporte, para acrescentar novas utilidades relacionadas ao acesso (art. 61, §§ 1º e 2º)

²⁸ Editora Revista dos Tribunais, 2001.

O serviço de valor adicionado “ex vi legis” não é considerado serviço de comunicação. (pp. 132/139)

Francisco de Assis Alves: A atividade dos provedores não é considerada como serviço de comunicação ou telecomunicação. Constitui sim um serviço de valor adicionado. E pelo fato de não estar elencada na lista do D.L. 406/68, com a redação dada pela LC 56/87, não pode ser tributada nem pelo ICMS nem pelo ISS. (pp. 170/180)

José Eduardo Soares de Melo: O provedor de acesso à Internet realiza serviço de valor adicionado (por definição legal), de natureza distinta do serviço de telecomunicação. Também não presta serviço de comunicação (art. 155, II, CF) porque não é detentor das informações pertinentes à Internet, mas apenas cria condições de acesso ao mundo virtual, razão pela qual suas atividades não sujeitam ao ICMS. (pp. 234/242)

André Ramos Tavares: Uma análise técnica do tipo de serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet, que é o de viabilizar a conexão dos seus usuários à rede eletrônica (possibilitando a comunicação deste com os demais internautas), não pode levar à conclusão (que seria extremamente simplista) de que prestam também um serviço de comunicação. Este constitui numa das hipóteses materiais de incidência do ICMS, que no caso é afastado no que se refere aos provedores. As linhas telefônicas já são tributadas por essa via. (pp. 260/274)

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral: O serviço de acesso à Internet não pode ser caracterizado como um serviço de comunicação para fins de incidência do ICMS, na medida em que tal serviço, por suas próprias características, não possui a natureza de um serviço de comunicação. É necessário para que seja receptor, além de todos os elementos suficientes para o estabelecimento de uma relação comunicativa, fato que não ocorre com o provimento de acesso que possui a função de viabilizar o acesso através do fornecimento de uma identificação para que determinados usuários sejam reconhecidos dentro da rede. (pp. 294/302)

Marilene Talarico Martins Rodrigues: O conteúdo da expressão ‘serviço de comunicação’ utilizado pela Constituição Federal, no art. 155, II, deve ser entendido como o serviço que possibilita a transmissão de mensagens, que é colocado à disposição de pessoas como meios necessários para que possam se corresponder com outrem, que não se confunde com a comunicação em si mesma. Trata-se de negócio jurídico em que (prestador e tomador) transmitem e recebem mensagens, imagens, sons, etc., por intermédio de quaisquer meios que possibilitem essa relação comunicativa.

O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é serviço de valor adicionado, constituindo um acréscimo ao serviço de telecomunicação e com este não se confunde (art. 60, § 1º e 61, § 1º, da LGT – Lei 9472/97).

Não incide, portanto, a tributação pelo ICMS, dada sua distinção com os serviços de telecomunicação. (pp. 368/381)

Fernando Facury Sacaff: As atividades de provedores de acesso não se configuram como prestação de serviços de comunicação pelo simples fato de que eles não prestam esse tipo de serviços, cujo conceito fica mais adequado às atividades de telecomunicações em geral, tais como rádio, televisão e similares.

A atividade dos provedores de acesso consiste em disponibilizar as linhas de acesso à Internet e conhecidos os conteúdos disponíveis na rede em qualquer parte do mundo. Um provedor localizado no Brasil permite que seja acessado conteúdo informativo em qualquer parte do mundo. E este provedor brasileiro não estará prestando um serviço de comunicação, mas locando um espaço para o acesso aos dados disponibilizados.

Assim, não se há de configurar como uma prestação de serviço de comunicação, para os efeitos de tributação pelo ICMS, porque o aspecto material da hipótese de incidência descrita na norma constitucional (art. 150, II) não se encontra presente no fato imponible desenvolvido pelos provedores de acesso. (pp. 410/411)

Faz-se necessário elucidar, ainda, palavras de Ives Gandra da Silva Martins sobre o tema, em artigo escrito à Revista Dialética de Direito Tributário²⁹:

De início, se o constituinte destinou o campo das comunicações para incidência do ICMS (art. 155, II, CF), não é menos verdade que, em relação à telecomunicações, outorgo competência exclusiva à União Federal para definir o que sejam serviços de tal natureza (art. 21, inciso XI, da CF).

Desta forma, tendo determinado que à União cabe declarar quais são os serviços de telecomunicações, semente sobre os serviços assim definidos em lei federal podem os Estados fazer incidir o ICMS.

A *contrario sensu*, o que não for serviço de telecomunicações, mas servir apenas como suporte a tais atividades, não cabe aos Estados tributarem, por falta de competência impositiva sobre esses serviços que não são assim considerados por quem de direito.

Por outro lado, se o serviço estiver vinculado às ‘telecomunicações’, mas não for serviço de ‘telecomunicação’, não pode tampouco ser considerado serviço de ‘comunicação’, apenas em decorrência daquela vinculação. O que estiver relacionado com a telecomunicação ou é serviço de telecomunicação ou não é serviço de comunicação, à falta de ‘pertinência temática’, se pudesse, no caso, fazer uso da expressão consagrada pela Suprema Corte.

Houve por bem, a União, com exclusiva, privativa e única competência, tanto para explorar a atividade quanto para legislar sobre a matéria, reconhecer e estabelecer que o ‘provedor de acesso’ não exerce atividade de telecomunicação, prestando apenas um serviço paralelo, adicional ao de telecomunicação, razão pela qual, apesar de ser utilizado apenas como auxiliar às ‘telecomunicações’, não é serviço de ‘telecomunicação’ (art. 61, § 1º, da Lei nº 9.472/97).

E agiu bem, na medida em que os provedores são, eles próprios, usuários das linhas telefônicas – estas sim suporte material da prestação de serviços de telecomunicações – consistindo sua atividade em meros serviços de seleção e acesso, típicos de intermediação.

(...)

Admitir que os provedores exerçam atividades de ‘telecomunicações’, apesar de a lei federal dizer que não, é permitir que o legislador estadual invada área de exclusiva competência do legislador federal, em incursão de manifesta inconstitucionalidade.

Relembro que a esmagadora maioria dos participantes do XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária – CEU e dos autores do livro ‘Tributação na Internet’ entendeu que os provedores de

²⁹ *Competência impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à Internet*, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75, dezembro de 2001, p. 72, et seq.

acesso exercem atividade não sujeita ao ICMS, mas ao ISS, dependendo, para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços. E há, no momento, no Congresso Nacional, projeto de lei complementar para incluir o serviço dos provedores de acesso na lista de serviços sujeitos ao ISS, nos termos determinados pela Constituição Federal (art. 156, inciso III).

Tal conceituação fez-se necessária a fim de ilustrar a tributação dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet pelo (i) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; (ii) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; e (iii) PIS/COFINS, tema este que será analisado a seguir.

4 A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

4.1 Sistema Tributário Nacional e discriminação constitucional de competência para instituição de impostos

O Direito Positivo, formado pelo conjunto de normas jurídicas que buscam instrumentalizar a utilização da violência legítima pelo Estado de Direito, é estruturado sob a forma de sistema, o que permite a sua utilização, pelos indivíduos, como tecnologia de regulação das condutas por interferência intersubjetiva. Sistema é um conjunto de elementos que estabelecem entre si um complexo de relações, guardando uma unidade relativa em função de um vetor referencial unitário, ao qual todo o sistema está submetido, e que lhe confere certa harmonia. Os elementos do sistema são chamados de repertório. As relações estabelecidas, de estrutura. O vetor de unidade é o ponto ordenador do sistema, sendo, no caso dos sistemas jurídicos, a norma hipotética fundamental.

O sistema do Direito Positivo é um sistema proposicional nomoempírico prescritivo³⁰, que busca direcionar condutas em interferência intersubjetiva, enunciado em linguagem técnica. As relações neste sistema se estabelecem, entre normas de mesma hierarquia, por coordenação, e, entre normas de diferente hierarquia, por subordinação. Isto significa que, para ser aceita pelo sistema como sua integrante, e, assim, ter validade, determinada norma deve obedecer às prescrições das normas superiores, tanto no seu conteúdo quanto no processo de sua enunciação. Uma norma só é válida se estiver devidamente "imunizada" por aquela que, em uma relação sintática, lhe dá fundamento de validade, justificando sua aplicação em caso de desconfirmação pelo destinatário³¹.

A relação jurídica tributária se estabelece de alguns aspectos ou elementos necessários e indispensáveis para que se constitua a obrigação do contribuinte de recolher determinado valor aos cofres públicos. O encaixe perfeito ou a "subsunção" do fato gerador tributário à hipótese prevista em lei válida e vigente pode ser constatado de modo eficaz se fracionarmos este fenômeno nos seus principais aspectos ou elementos, sejam eles: aspecto material ou objetivo, aspecto pessoal ou subjetivo, aspecto espacial, aspecto temporal e aspecto quantitativo.

As normas tributárias, portanto, para serem instituídas, devem obedecer às prescrições contidas nas normas constitucionais, de máxima hierarquia, que dizem respeito ao seu

³⁰ Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS.

³¹ A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. Para alguns doutrinadores, tal relação é suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

processo de veiculação e ao seu conteúdo semântico. A criação de um tributo por um ente público deve, inicialmente, estar devidamente autorizada pelas normas contidas na Constituição da República que fixam a competência tributária.

Competência tributária, por sua vez, é a faculdade concedida a uma pessoa política de Direito Público Interno, por uma regra de estrutura constitucional, para emitir, pelo seu órgão competente, dentro do procedimento previsto e pelo veículo pertinente, linguagem prescritiva com a qual se possa construir a regra-matriz de incidência tributária do tributo especificado pela própria regra de estrutura que lhe deferiu a competência. O exercício da competência tributária é fato jurídico apto a criar uma norma jurídica, em função de sua previsão no antecedente normativo da norma de estrutura, que prescreve em seu conseqüente o surgimento de nova linguagem normativa válida. É, deste modo, uma fonte material do direito, ou seja, fato jurisdicionado por norma, que gera como efeito jurídico a edição de nova norma de inferior hierarquia.

A competência tributária é rigidamente discriminada pela CF/88, que delimita exatamente que tributos podem ser criados por cada ente tributante. Ela se expressa como faculdade, concedida pela CF/88, para obrigar. Relativamente aos impostos³², esta rigidez se expressa pela discriminação, no próprio texto constitucional, das condutas que deverão constituir o critério material da hipótese de incidência de cada imposto. Aponta Luciano da Silva Amaro que:

Quanto aos tributos que não dependem de determinada atuação do Estado (como se dá, em geral, com os impostos), o critério de partilha se apóia na tipificação de situações materiais ("fatos geradores") que servirão de suporte para a incidência: "renda", "importação de produtos", "transmissão causa mortis de bens", "prestação de serviços de qualquer natureza" são alguns dos tipos identificados pela Constituição e partilhados entre os vários entes políticos.³³

A raiz material de cada imposto, assim, remonta a uma previsão constitucional que elenca um determinado índice de capacidade contributiva como passível de taxação por dado ente público. O provimento de acesso à *Internet*, deste modo, deve ser enquadrado em uma destas previsões, o que revelará qual o imposto incidente sobre esta atividade.

Para parte da doutrina, a Constituição Federal cria imediatamente os tributos, quando prevê a possibilidade de sua instituição pelo ente competente, sejam eles a União, os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal. Outra facção doutrinária entende que a nossa Carta prevê apenas a criação, a qual somente ocorrerá de forma efetiva e plena quando aquele ente,

³² Excluem-se desta rigidez, obviamente, os impostos criados pelo exercício da competência residual da União, nos termos do artigo 154, inciso I da Constituição da República.

³³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

competente para instituir o tributo, editar a lei ordinária, complementar ou a outra fonte normativa sempre prevista constitucionalmente delimitando todos os aspectos da relação jurídica tributária. Há, ainda, um terceiro entendimento, no sentido de que a última etapa desta criação ocorre com a entrada daquela lei específica em vigor, somente quando o tributo poderá ser exigido pelo ente competente.

Teremos, portanto, que um tributo somente poderá se considerar instituído ou criado quando houver a possibilidade de sua arrecadação pelo ente, agora dotado de competência ou de capacidade tributária³⁴, e com a publicação de lei específica e sua entrada em vigor. A própria Constituição é expressa em dizer que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete *instituir*³⁵ os impostos sobre o patrimônio, a renda, a circulação de mercadorias, os serviços e demais fatos imponíveis. Entender de forma diversa implica em aceitar que o ente competente para tributar possa iniciar a arrecadação apenas com base na previsão constitucional, sem qualquer complementação, o que geraria conflitos entre Fisco e contribuinte, como por exemplo, na definição de qual seria o momento ou o local da ocorrência do fato gerador do tributo, quem seria o responsável pelo pagamento e pela prestação das obrigações acessórias³⁶, qual a base de cálculo e a alíquota aplicável.

Uma circunstância que merece ser ressaltada é a situação peculiar da atividade econômica de prestação de serviços, em relação à partilha constitucional de competências tributárias. Os serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, são da competência tributária dos Municípios (art. 156, III, da CF/88), enquanto que os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal são tributáveis pelos Estados (art. 155, II, da CF/88). Este “fracionamento” da competência tributária sobre a prestação de serviços, sem dúvida representativa de uma má técnica política de divisão de fontes de custeio das máquinas estatais, se deve, em grande parte, a circunstâncias de sede histórica. Os serviços que foram incorporados, pela Constituição de 1988, ao antigo ICM estadual, criando o ICMS, eram, no regime constitucional pretérito, taxados pelos chamados “impostos

³⁴ A competência para a instituição dos tributos ou majoração dos já existentes é exclusiva dos entes previstos na Constituição Federal, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Já a capacidade ativa para arrecadas e/ou fiscalizar tais tributos poderá ser delegada a outro órgão da administração pública direta ou indireta.

³⁵ Segundo o dicionário Houaiss, “fixar em, pôr em; estabelecer, construir, formar, inventar.” (p. 1.627)

³⁶ Segundo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador; tem por objeto o pagamento de tributos ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

únicos”³⁷. Com a extinção destes pela Carta de 1988, foram incorporados à competência dos Estados, criando esta circunstância singular para a incidência tributária sobre os serviços.

Essa divisão gera importantíssimas conseqüências de ordem prática, sendo, inclusive, o principal motivo da controvérsia que originou o presente trabalho. O fracionamento da competência impositiva sobre os serviços possibilita o conflito entre Estados e Municípios pela taxaço de uma atividade ainda não definitivamente classificada dentre as espécies de atuação econômica, como é o caso do provimento de acesso à Internet. Permite, além disso, que dada atividade se situe em uma espécie de “vácuo de incidência”, ou seja, que se possa cogitar a possibilidade do provimento de acesso à Internet não estar inserido em qualquer destas competências, não podendo ser taxado nem pelo ISSQN, nem pelo ICMS.

A análise do enquadramento dessa atividade para fins tributários, portanto, passa necessariamente pelo estudo das suas características, seguido do confronto destas com os caracteres delineados nos conceitos que definem cada esfera de competência tributária. Isto porque a incidência tributária se dá pelo processo de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, e esta subsunção tem que se basear em uma identidade semântica, ou seja, os dois conceitos devem expressar significados pertinentes. Leciona Paulo de Barros Carvalho que:

Antes, (a regra-matriz de incidência tributária) alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de “subsunção”. Satisfazendo aos requisitos de pertinencialidade a certa classe “C”, um objeto determinado (“o”) nela se subsume.³⁸

A subsunção, desse modo, é a verificação da inserção do espectro de significação do conceito sobre o fato no âmbito maior de significação do conceito contido na regra de competência e, por conseqüência, na norma jurídica tributária.

O conceito a ser construído sobre o evento “atividade de provimento de acesso à Internet”, por sua vez, deve se basear em parâmetros de representação que estejam de acordo com a linguagem jurídica, que possui um mecanismo mais rígido de fixação de sentido que a linguagem coloquial. Assinala novamente Paulo de Barros Carvalho que:

No hemisfério do direito, usar competentemente a linguagem significa manipular de maneira adequada os seus signos e, em especial, a simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o direito positivo elegeu para articular os enunciados fáticos com que opera.³⁹

³⁷ Os impostos únicos, além de incidirem sobre transportes e comunicações, também taxavam os minerais e os combustíveis, e foram todos incorporados à esfera de competência do ICMS, em 1988.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 02ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pg. 82.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, 02ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pg. 98.

Quanto à determinação de o fato ocorrido no mundo real encontrar-se sob o manto da incidência de ICMS ou ISSQN, há de ser observada a lição de José Eduardo Soares de Melo⁴⁰, explicando que, nas obrigações jurídicas em que se encontrar um “fazer”, ainda que este “fazer” tenha por corolário uma obrigação de dar, haverá tributação por ISSQN e, aquelas obrigações que tiverem por objeto um dar estarão sujeitas à tributação de ICMS, caso haja a tipificação dos elementos previstos na lei.

Deve-se destacar os seguintes argumentos de ordem jurídica no que concerne à Tributação pelo ICMS e ISSQN sobre a atividade do Provedor de Acesso à Internet:

Em primeiro lugar, o argumento de que são tributadas pelo ICMS porque enquadradas como serviços de comunicação. É a tese sustentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na voz da Procuradora da Fazenda Nacional Cláudia Regina Gusmão, pelo tributarista Marco Aurelio Greco⁴¹, pela advogada Karen Emilia Antoniazzi Wolf⁴² e pelo advogado Fábio Gonçalves Castelo Branco⁴³ e pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que firmou entendimento no sentido de que a prestação do serviço de acesso à Internet, tem natureza de serviço de telecomunicação, e como tal está sujeita a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);

Quanto ao ISSQN, são tributadas porque enquadradas por analogia como serviço de processamento de dados, nos termos do art. 61 da Lei n 9.742, de 16 de julho de 1997 (segundo a Prefeitura de São Paulo)⁴⁴ e a Prefeitura Municipal de Curitiba; e,

Não são tributadas pelo ICMS ou pelo ISSQN, porquanto estamos diante de realidade nova não conhecida pelo legislador (posição sustentada por Fugimi Yamashita⁴⁵ ou mesmo porque o serviço de valor adicionado em questão não se enquadra em nenhum dos itens da

⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre serviço de comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 61-62.

⁴¹ Capítulo 4 - Tributação do Serviço de Provedimento de Acesso à Internet do livro INTERNET E DIREITO. Editora Dialética. SP. 2000. Onde entende: 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". A seguir, ele elenca 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) pessoa jurídica (por exemplo, provedor de hospedagem) que coloca "no ar" o site, tornando-se acessível aos internautas; e, d) o conteúdo disponibilizado no site". O conceito de estabelecimento permanente é importante para se estabelecer o nível de tributação e a jurisdição de tributação.

⁴² WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. *A possibilidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços nas operações da Internet*.

⁴³ Incidência do ICMS sobre os serviços dos provedores da Internet.

⁴⁴ Conforme Osvaldo Bispo de Beija na palestra "Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico" proferida no dia 13 de junho de 2000 no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação na Escola de Administração Fazendária em Brasília-DF.

⁴⁵ YAMASHITA, Fugimi, *Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas 2*, pág. 41.

lista do ISSQN (conforme Severino Silva⁴⁶), ou porque o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações posição defendida por Edgard Pitta de Almeida⁴⁷ ou ainda pelo ICMS por não ser o provedor de Serviços da Internet uma empresa de comunicação, posição sustentada pela ABRANET⁴⁸, pelo jurista João Vicente Lavieri⁴⁹ onde o provedor de serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações, pelo jurista Allaymer Bonesso que traz à colação a lição de Roque Carrazza, para quem a regra matriz deste ICMS é, pois, prestar serviços de comunicações e não é simplesmente realizar a comunicação".

Ainda, pelo Professor José Wilson Ferreira Sobrinho⁵⁰, onde o provedor de acesso é a chave que destranca a porta da Internet, mas não é a realidade virtual proporcionada por ela. Incabível, portanto, sua tributação com suporte no conceito de serviço de comunicação. Ou pelo doutrinador Fábio Gonçalves Castelo Branco⁵¹ onde os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet a seus clientes não podem, por determinação constitucional, ser gravados pelo ISSQN; pela advogada Ana Amélia de Castro Ferreira⁵² onde a falta de previsão legal das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso impede a incidência de tributação, cabendo ao Poder Judiciário dirimir os conflitos advindos de incabível interpretação provocada pelo apetite de receitas fiscais; posição esta defendida ainda pelo jurista Eury Pereira Luna Filho⁵³.

Destarte ainda a visão do especialista em Direito Tributário Gilberto Marques Bruno⁵⁴ onde parece coerente dizer que não se pode caracterizar a figura do provedor, na categoria de prestador de serviços de telecomunicação, logo, se sua natureza jurídica estiver voltada à condição de usuário, inexistente a ocorrência da hipótese incidência ensejadora da obrigatoriedade de recolhimento de ICMS, pelo Professor de Direito Tributário Alcides Jorge Costa onde o provedor de acesso, como foi dito é um usuário, não um prestador de serviço de comunicação.

⁴⁶ *Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à Internet*. Revista Consulex nº 10, 1997.

⁴⁷ Revista Dialética de Direito Tributário n. 14, pág. 8

⁴⁸ Pareceres do Conselho de Estudos Jurídicos Drs. João Vicente Lavieri, Allaymer Bonesso e João Tranches Jr.

⁴⁹ LAVIERI, João Vicente. *Internet: incidência do ICMS ou ISS?* Consulex. 1999.

⁵⁰ Perfil tributário do provedor da internet.

⁵¹ A Incidência do ICMS sobre os serviços dos provedores da Internet.

⁵² Ana Amélia de Castro Ferreira, in *Tributação Ponto Com* encontrado no site <http://infojus.com.br/area1/ana>.

⁵³ *Limites Constitucionais à Tributação na Internet*, in: <http://www.infojus.com.br>.

⁵⁴ "A disputa pela fatia da arrecadação tributária na internet", em www.subjudiceonline.com.br

Temos, finalmente, o posicionamento de Leonardo Figueiredo Barbosa, da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), para o qual os serviços de acesso a Internet não podem ser assemelhados aos serviços de comunicação, já que há lei que os exclui de maneira expressa do rol de serviços de telecomunicações (Lei 9.472/97). Nem se diga que a LC 87/96 não aponta uma lista de serviços de comunicação, do saudoso advogado tributarista Augusto Prolik que apresentou um importante artigo sobre o ICMS e os provedores de Internet. Ainda, com lastro no importante parecer “tributação sobre o acesso à Internet”, de autoria do Consultor Giancarlo Reuss, para a Assespro Nacional, onde concluiu que não existe base legal para a cobrança de ICMS das empresas dedicadas ao provimento de acesso à rede internacional de computadores, posto que tal provimento de acesso caracteriza-se como serviço de informática, ou, como quer a lei 9295/96, serviço de valor adicionado, não sendo comunicação no sentido disposto pela legislação que autoriza a exigência do tributo. Pelo advogado Renato da Veiga, em importante artigo “A tributação do software e serviços de informática”, que entende que ser impossível a tributação pelo ICMS, pois a conexão à Internet caracteriza-se não como um serviço de comunicação, mas sim um Serviço de Valor Adicionado, compreendendo conexão, identificação, bilhetagem e outras facilidades, como o aluguel de espaço em disco para hospedagem de home-pages e bancos de dados.

Importante, ainda, apresentar o estudo do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso Internet:

Recentemente, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ entendeu que o Serviço de Acesso à Internet ("Serviço Internet") caracteriza-se como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e não do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o qual vem sendo recolhido até o momento.

A alíquota do ICMS para serviços de telecomunicações é de 25%, enquanto a alíquota do ISSQN varia de 0 a 5%, conforme a legislação do município em que o serviço é prestado. Supondo-se, apenas por hipótese, que o entendimento do CONFAZ viesse a prevalecer, o aumento de 20 a 25% na carga tributária dos serviços de Internet, além de ocasionar o fechamento de uma série de pequenos e médios Provedores, que não conseguiriam repassar tal ônus a seus clientes, acarretaria numa maior elitização do acesso à Internet, que tem se mostrado um dos maiores vetores para inserção de nosso país em um mundo de economia

globalizada, constituindo-se no mais atual e democrático instrumento de acesso e uso da informação, além de seu potencial em termos científicos e educacionais.

Rascunhados, muito rapidamente, os aspectos econômicos da questão, o principal objetivo deste trabalho é discutir, em termos puramente conceituais e técnico-jurídicos, se o entendimento do CONFAZ está ou não correto. Para tanto, faremos uma breve análise da legislação do ICMS, das características dos Serviços Internet e, por fim, da legislação específica aplicável.

Adentraremos ora no que se refere à definição dos serviços de provedores de acesso como prestadores de serviços e sua sujeição ao ICMS.

4.2 Tributação das receitas dos provedores de acesso à Internet pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) está previsto no Texto Constitucional de 1988 como um dos impostos que podem ser criados pelos Municípios, tendo sua materialidade definida pelo artigo 156, inciso III da CF/88⁵⁵, que veicula esta norma de competência, afirmando que "compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar". Esta competência para criação do imposto, como exposto no início deste trabalho, autoriza que cada ente tributante municipal, pelo ato legislativo próprio (fonte material da norma de tributação), institua o imposto sobre serviços, em sua esfera de competência, enunciando sua norma jurídica tributária em veículo normativo de hierarquia legal⁵⁶.

O artigo 146, inciso III, da CF/88, e o próprio artigo 156, III, entretanto, fixam mais um requisito a ser observado para a válida cobrança da exação, além da previsão constitucional de competência e seu exercício pelos meios regulares. A instituição dos impostos deve obedecer ao que está previsto nas chamadas "normas gerais de Direito Tributário", veiculadas por lei complementar, além de, no caso específico do ISSQN, se ater

⁵⁵ "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

⁵⁶ Exemplificadamente, o município de Salvador instituiu este imposto pela lei municipal 4.279/90; o de Feira de Santana, pela lei municipal 870/79; o de Jequié, pela lei municipal 1.083/89; o de Vitória da Conquista, pela lei municipal complementar 01/94; e assim por diante.

aos serviços discriminados em uma Lista de Serviços que deve também ser veiculada por Lei Complementar⁵⁷.

Essa conformação das competências tributárias municipais e estaduais por Leis Complementares sempre gerou enorme polêmica, havendo quem considere não ser possível esta disciplina, por ferir a autonomia dos entes federativos, prevista na CF/88. É preciso, entretanto, também considerar que esta mesma Carta Magna contempla, inequivocamente, que leis complementares nacionais devem fixar normas gerais de Direito Tributário e, no caso específico do ISSQN, definir os serviços que estão compreendidos na regra de competência prevista no artigo 156, III.

Lei complementar em matéria tributária, na síntese de Sacha Calmon Navarro Coelho, é “lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais⁵⁸”. Percebe-se, de início, que o instrumento escolhido para veicular normas ‘gerais’ condiz com seu conteúdo, já que se trata de lei de âmbito nacional, que apenas ‘empresta’ o órgão legislativo federal para sua edição (órgão este que, inclusive, tem representantes dos Estados e de todo o povo brasileiro).

O conceito de normas gerais de Direito Tributário e a possibilidade de definição dos serviços tributáveis pelos municípios por lei complementar, por sua vez, passam, para sua definição, por uma necessária ponderação entre os diversos valores jurisdicionados pela Constituição de 1988⁵⁹. De um lado, considera-se a autonomia municipal, o pacto federativo e a igualdade entre os entes públicos. De outro, a segurança jurídica, a unidade e a uniformidade do tratamento tributário no território nacional e o favorecimento à livre iniciativa econômica. A posição de cada intérprete, oscilando entre estes princípios constitucionais, no processo dinâmico de concretização de seu texto, os divide em dois grupos hermenêuticos.

A primeira corrente, chamada “dicotômica”, valoriza em maior grau a autonomia dos entes federativos, só enxergando duas funções para a Lei Complementar Tributária (resolver conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar) e definindo a Lista de Serviços prevista no artigo 156, III da CF/88 como meramente exemplificativa, não limitativa da competência municipal. Esta corrente esvazia o conteúdo do artigo 146, III da CF/88, considerando que a competência para edição de normas gerais em matéria tributária estará sempre vinculada à resolução de conflitos de competência ou à uma limitação ao poder

⁵⁷ Atualmente, quanto ao ISSQN, o diploma que disciplina as Normas Gerais de Direito Tributário é o Decreto-lei 406/68, recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar. A Lista de Serviços vigente foi veiculada pela Lei Complementar 116/2003.

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*, 8ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999, pg. 67.

⁵⁹ Para uma profunda análise sobre o tema da conciliação de princípios pela técnica da ponderação de interesses, ver DANIEL SARMENTO, *A ponderação de interesses na Constituição Federal*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2000.

de tributar. Integram esta corrente José Souto Maior Borges⁶⁰, Paulo de Barros Carvalho⁶¹, Diniz Ferreira da Cruz⁶² e Roque Antônio Carrazza, que afirma:

Relembramos que o Município é pessoa política, dotada de ampla autonomia. Ora, se o Município é autônomo e se sua autonomia é assegurada principalmente com a decretação e arrecadação dos tributos de sua competência (art. 30, III, da CF), já vemos que o campo do ISS não pode ter suas dimensões aumentadas, diminuídas ou, muito menos, anuladas por uma lei complementar. Senão, estaremos implicitamente aceitando que é o Congresso Nacional, por meio de lei complementar, que confere aos Municípios competências para que tributem os serviços de qualquer natureza.

Diante do exposto, somos de parecer de que a lei complementar a que alude o art. 156, III, 'in fine', da CF só pode dispor sobre conflitos de competência entre o ISS e outros tributos federais, estaduais, municipais e distritais e regular as limitações constitucionais ao exercício da competência para, por via do imposto, tributar as prestações de serviços de qualquer natureza⁶³.

Até esses mesmos autores, entretanto, acabam por reconhecer que a autonomia dos entes federativos não é absoluta, e que é preciso conferir algum sentido ao artigo 146, III da CF/88⁶⁴. Baseados nestes postulados, e valorizando a segurança do contribuinte e a unidade do tratamento tributário no país, o que facilita a atividade econômica, outros autores defendem que a Lei Complementar Tributária exerce um efetivo papel regulador e unificador do Sistema Tributário Nacional, representando verdadeira expansão do Texto Constitucional nos pontos em que este para si delega a regulamentação de determinada matéria. Valorizam estes juristas o texto do artigo 146, III da CF/88, bem como a imprescindibilidade da definição de um serviço pela lista veiculada por lei complementar para que seja possível a instituição de ISSQN sobre esta realidade econômica. Adotam posição mais voltada para a valorização da lei complementar tributária Ricardo Lobo Torres⁶⁵, Sérgio Pinto Martins⁶⁶ e Eurico Marcos Diniz de Santi⁶⁷, além de posicionamentos do Supremo Tribunal Federal⁶⁸ e do

⁶⁰ BORGES. José Souto Maior. *Lei complementar tributária*, RT, São Paulo, 1975, pg. 185/206.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 11ª edição, Saraiva, 1999, pg. 153.

⁶² CRUZ, Diniz Ferreira. *Lei complementar em matéria tributária*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1978, pg. 136/140.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, 14ª edição, Malheiros, São Paulo, 2000, pg. 614.

⁶⁴ Assim registra PAULO DE BARROS CARVALHO, na obra *Curso de direito tributário*, 11ª edição, Saraiva, 1999, pg. 148 e 153.

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2000, pg. 346.

⁶⁶ MARTINS. Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2000, pg. 57.

⁶⁷ Tratando especificamente da prescrição e decadência, afirma esse autor ser matérias de disciplina exclusiva por lei complementar, em função da previsão do art. 146, III da CF/88, in SANTI. Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Max Limonad, São Paulo, 2000, pg. 87/90.

⁶⁸ O STF garantiu a superioridade do art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68 frente às legislações municipais em diversas ocasiões, como no julgamento do RE 237.689-6 /RJ, Relator Ministro Marco Aurélio; além disso, já definiu ser taxativa a Lista de Serviços de que trata o art. 156, III da CF/88, como no julgamento do RE 75.952 /SP, Relator Ministro Thompson Flores.

Superior Tribunal de Justiça⁶⁹. Respondendo àqueles que negam eficácia à lei complementar em face do pacto federativo, pondera Sacha Calmon Navarro Coelho:

Ocorre que o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado. Há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam. O importante é que haja um *minimum* de autodeterminação política, de auto governo e de produção normativa da parte dos Estados federados. Quanto à repartição de competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador. No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária”.⁷⁰

A solução dessa questão, no nível pragmático de utilização do Direito Positivo como tecnologia de instrumentalização da violência legítima do Estado, envolve ainda uma valoração de ordem política, no sentido de buscar a “melhor solução aplicável à vida em coletividade”. A solução adotada, assim, passou também por este critério, como reconhece, embora discorde, José Eduardo Soares de Melo:

O problema da taxatividade da lista de serviços, além de jurídico, é um problema político. A polêmica concernente à compreensão, abrangência ou extensão da lista de serviços (prevista em lei complementar) perdeu sentido uma vez que o STF firmou diretriz no sentido de ser taxativa a lista de serviços, embora admita interpretação ampla e analógica⁷¹.

A lei complementar, autonomamente, não pode restringir competência tributária. As competências tributárias estão expressas em regras de estrutura constitucionais, não podendo ser alteradas por norma de inferior hierarquia, caso da Lei Complementar. A lei complementar poderá, entretanto, versar sobre competência tributária quando assim for determinado pelo próprio Texto Constitucional. Estando as competências rigidamente estabelecidas pela CF/88, somente normas de igual hierarquia podem restringi-las, direta ou indiretamente. Deste modo, a única hipótese em que Lei Complementar poderá efetuar esta restrição será quando assim determinado pela própria norma constitucional.

No caso do art. 156, inciso III da CF/88, a própria Constituição da República determina que a Lei Complementar defina quais os serviços tributáveis pelos Municípios. Assim, não há inversão sistemática, pois é a própria CF/88 que está restringindo suas disposições. O mesmo ocorre com as normas gerais de direito tributário, previstas no art. 146,

⁶⁹ O STJ também já definiu ser taxativa a Lista de Serviços, como no julgamento do REsp 35.164 /RJ, Rel. Min. Eliana Calmon.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*, 8ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999, pg. 80.

⁷¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*, Dialética, São Paulo, 2000, pg. 45.

III da CF/88. Aqui, temos uma autorização constitucional para que a lei complementar disponha sobre certas matérias, o que reforça o seu caráter de instrumento de expansão do Texto Constitucional.

É necessário ainda ressaltar que é preciso se garantir uma acepção de base a qualquer vocábulo jurídico, sob pena de cairmos em casuísmos sem precedentes. Assim, não podemos simplesmente ignorar o art. 146, III ou o art. 156, III da CF/88, retirando-lhes qualquer conteúdo, quando é bem claro, pelos padrões convencionais de significação da linguagem escrita, que eles remetem à lei complementar para a fixação dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos nominados na Constituição, bem como para a fixação dos serviços tributáveis pelos Municípios.

A lista de serviços veiculada pela Lei Complementar 116/2003, deste modo, é taxativa, só podendo ser tributados pelos Municípios os serviços nela previstos, como concorda Bernardo Ribeiro de Moraes, ao afirmar que “somente os serviços arrolados na lista de serviços aprovada por lei complementar são alcançados pelo ISSQN. O município, diante dos serviços não incluídos na aludida lista, não recebe competência tributária para onerá-los”⁷².

Estabelecidas essas premissas, analisando-se a Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, percebemos que esta não contempla o serviço de provimento de acesso à Internet, nem pode esta atividade ser enquadrada, por interpretação extensiva, em qualquer item da listagem.

Poder-se-ia imaginar, ainda, que o provedor de acesso poderia ser enquadrado como “Serviços de Informática e Congêneres” (Capítulo 1 da lista anexa à LC 116/03), dentre os quais, o “processamento de dados e congêneres” (item 1.03). Todavia, examinando-se as atividades desenvolvidas pelo provedor, verifica-se que seus atos não se enquadram no item mencionado.

Nesse sentido, é importante frisar que o processamento de dados caracteriza-se como atividade por meio da qual é feita a seleção, o registro e a classificação de modo ordenado das mais variadas informações. Os serviços congêneres a ele, ou seja, aqueles que têm as mesmas características, são necessariamente os desenvolvidos sobre os dados fornecidos pelo tomador, sejam eles relacionados com a conservação, recuperação ou a disseminação dos mesmos⁷³.

Ocorre que o provedor, ao facultar ao usuário a possibilidade de navegar na Internet, bem como de receber e enviar mensagens, não realiza quaisquer atividades sobre os dados de seu cliente. O seu serviço é de conexão com a Internet, algo distinto do trabalho sobre as informações do usuário, como é o processamento de dados. O provedor aplica sua tecnologia com o objetivo de possibilitar ao usuário o acesso, envio e recebimento de dados da forma

⁷²MORAES, Bernardo Ribeiro de. “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”, *Curso de Direito Tributário* (org. Ives Gandra da Silva Martins), vol. 02, 5ª edição, CEJUP, São Paulo, 1997, pg. 291.

⁷³MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, 1975, RT, p. 210.

mais eficiente e segura possível, sendo indiferente a forma e conteúdo das informações acessadas, transmitidas e recebidas pelo usuário.

Não se confundem tais atividades, pois, com o “processamento de dados e congêneres”.

No mesmo sentido é o entendimento da doutrina acerca do tema⁷⁴. Além disso, no julgamento do EMREsp 456.650/PR, já antes mencionado, o Ministro Relator Francisco Falcão expressamente adotou o referido posicionamento, embora o tema não fosse objeto do julgamento:

(...) remanesce na esfera tributária do ente municipal o poder de tributar, fazendo incidir o ISS – Imposto Sobre Serviços, quando a prestação estiver especificada na lista de serviços que estabelece os serviços que serão fato gerador deste imposto municipal, especificação atualmente inexistente, haja visto que o serviço de provimento de acesso à internet não se encontra inserido na lista de serviços a fim de incidir o ISS. (Grifos nossos)

Fazendo-se um apanhado geral dos diversos julgados sobre o assunto, pode-se afirmar que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça vem assentado nas premissas de que o artigo 156, inciso III, da CF/88, dispõe, expressamente, acerca da necessidade de definição dos serviços tributáveis pelo ISSQN em lei complementar, definição esta que, atualmente, é efetuada pelo Decreto-Lei nº 406/68, em sua lista anexa; e, tendo em vista seu caráter taxativo, é inadmissível que o intérprete utilize-se de analogia para interpretá-la, bem como que os Municípios, em sede de lei ordinária, venham a extrapolá-la.

Todavia, não obstante o posicionamento dos Tribunais Superiores, em virtude da finalidade do presente estudo, faz-se mister destacar o diferente posicionamento teórico, adotado por parte da doutrina.

Esse condicionamento do exercício da competência tributária dos Municípios à prévia edição de lei complementar, nos exatos termos previstos pelo citado art. 156, inciso III, da Carta Maior, para parte da doutrina, acaba por violar a própria Constituição.

Isso porque, em virtude da natureza privativa das competências tributárias outorgadas pelo Texto Maior, há, segundo tal entendimento, violação ao princípio da autonomia dos Municípios, consagrado na CF em seu artigo 18, *caput*, e, conseqüentemente, ao próprio princípio Republicano, que garante a isonomia entre os diversos entes políticos (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A solução para a questão seria, sob tal prisma, admitir-se a natureza meramente exemplificativa da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, estando os Municípios “livres” para adotá-la, ou não, como parâmetro para a tributação dos serviços prestados dentro de sua esfera de competência.

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 2005, 4ª ed., Dialética, p. 63.

Ressalte-se que a referida liberdade na instituição do ISSQN não significaria, jamais, a não-observância ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária: os Municípios estariam obrigados à edição de lei ordinária cada vez que serviço novo viesse a ser incluído no rol de fatos imponíveis do tributo.

Entretanto, sabe-se que não há como se desconsiderar o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, órgãos responsáveis pela palavra final em eventual demanda judicial que trate sobre o assunto em comento.

De qualquer modo, independentemente da natureza que se dê à lista de serviços em análise (taxativa ou exemplificativa), sabe-se que deve, necessariamente, haver expressa previsão legal sobre os serviços que pretende abranger na tributação pelo ISSQN.

Em outras palavras, ainda que se siga o entendimento perfilhado pelos Tribunais Superiores ou que se tome por base o caráter meramente exemplificativo da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, somente poderá haver o nascimento do vínculo obrigacional tributário, tendente à cobrança do ISSQN, se o serviço prestado estiver expressamente previsto em lei, seja ela de natureza complementar ou ordinária municipal.

Atendem-se, assim, não só o princípio da estrita legalidade em matéria tributária como, também, os princípios da segurança jurídica e da não-surpresa tributária, possibilitando que os contribuintes saibam, com exatidão e antecipadamente, quais serviços por eles eventualmente prestados estariam dentro do âmbito de incidência do imposto municipal *sub examine*.

O que não se pode admitir é que os Municípios procurem submeter determinados serviços à cobrança do ISSQN sem que haja previsão legal nesse sentido (em lei complementar ou em lei ordinária municipal) através da utilização de analogia. Infelizmente, essa é a prática que vem sendo atualmente adotada.

No Município de São Paulo, por exemplo, o serviço de acesso a provedor de Internet vem sendo equiparado, para fins de incidência do imposto municipal, aos serviços de “assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens dessa Lista, organização, programação, planejamento, assessoria ou processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa”, previstos no item 21, do artigo 1º, da Lei Municipal nº 10.423/87, norma instituidora do tributo naquela capital⁷⁵.

Mencionado item, cumpre ressaltar, constitui-se em fiel reprodução do item 22 da lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56/87.

Conforme exposto anteriormente, basta uma breve comparação entre as definições fornecidas pela Lei Geral de Telecomunicações e pela Norma nº 004/95 do Ministério das

⁷⁵ Equiparação efetuada pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo em resposta ao processo de consulta nº 1996-0.085.060-7.

Telecomunicações para concluir-se que os serviços de acesso a Provedor de Internet sequer guardam relação longínqua aos serviços relacionados no item da lista de serviços acima mencionado, fato que torna nítida a utilização de analogia, pelo fisco municipal, para abarcá-los em sua esfera tributária.

Parece claro que, afora tratar-se de ofensa ao artigo 108, § 1º, do CTN, que expressamente veda a utilização de analogia como expediente para extensão do fato impositivo do tributo (analogia por extensão), a exigência do ISSQN sobre serviços não incluídos em lei, como no caso do serviço de acesso à Internet, corresponde à exigência de tributo sem previsão legal.

A propósito, vale mencionar que a tributação desse serviço já começou a ser analisada pelo Poder Judiciário de São Paulo. Em sentença prolatada em 29 de agosto de 2000, a MM. Juíza de Direito da 14ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, Dra. Adriana Sachsida Garcia Abujamra, afastou a exigência do ISSQN supostamente devido por provedor de acesso sediado na capital paulista.

De acordo com a Magistrada:

Não se discute que onde existir capacidade econômica, lucro e renda, deve existir tributação, para o fim de financiar as atividades do Estado posto que ele é quem fornece a infra-estrutura para desenvolvimento da vida econômica e em sociedade. (...) Entretanto igualmente é certo que o sistema tributário nacional está organizado de tal forma que, para a cobrança do tributo, necessário é expressa previsão legal, norma que empresta fundamento de validade àquela instituidora do tributo. (grifos nossos)

Dessa maneira, sendo impossível o enquadramento do serviço dentro do espectro de tributação do ISSQN, resta a análise da possibilidade de seu enquadramento na esfera de competência do ICMS estadual, o que efetuiremos em seguida.

4.3 A incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os Serviços de Acesso à Internet

A Constituição Federal, no Art. 155, Inciso II⁷⁶, estabeleceu que é da competência dos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A Lei Complementar 87/96, em seu Artigo 1º, repete este dispositivo e, em seu

⁷⁶ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” (grifos no original)

Artigo 2º, Inciso III⁷⁷, esclarece que o imposto incide sobre prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Como deflui da leitura atenta do Inciso III, do Artigo 2º, o ICMS não incide sobre toda e qualquer comunicação. É necessário, para a incidência do imposto, que tais atividades caracterizem-se como prestação de serviços de comunicação e que tenham caráter oneroso.

Nota-se, portanto, que o ICMS alcança a prestação (onerosa) do serviço de comunicação. Assim, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica, um serviço de comunicação.

A materialidade da hipótese de incidência da exação é bem caracterizada por Roque Carrazza, *verbis*:

Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não é apenas isto: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites, etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessária à comunicação.

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação, à disposição do usuário, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. E, depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois da concreta (real, efetiva) prestação do serviço⁷⁸.

Como se vê, o fato gerador do ICMS em pauta ocorre apenas quando são praticados os atos de execução, ou seja, quando se dá a efetiva prestação de serviço. Vale pontuar que tal prestação pressupõe sejam postos, à disposição do interessado, os meios e modos que viabilizam a comunicação. E esta só se dá quando pelo menos duas pessoas – diversas da que

⁷⁷ “Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;” (Grifos no original)

⁷⁸ ICMS, 5ª Ed., São Paulo, Malheiros, 1999, pág. 130/131.

presta os serviços que possibilitam a comunicação à distância – efetivamente trocam mensagens.

A esse respeito, concorre ainda o magistério de Alcides Jorge Costa:

Como se verifica, não há dúvida de que o imposto é devido na ocorrência não da comunicação em si mesma considerada, mas na prestação de serviços que possibilitam a comunicação à distância. Se uma pessoa se comunica com outra pelo telefone, não é a mensagem que uma passa a outra que se tributa, mas a prestação do serviço de telefonia que possibilita que se faça a comunicação. Por outras palavras, é preciso distinguir entre mensagem e transmissão de mensagem. A mensagem não fica sujeita ao imposto sobre serviços de comunicação. Os serviços, quando prestados a terceiros, é que são tributados⁷⁹.

Insista-se: não é a simples circunstância de uma pessoa comunicar-se com outra que pode fazer nascer a obrigação de pagar ICMS; mas, sim, o fato de alguém prestar, a terceiro, mediante remuneração, um serviço que torne concreta e efetiva a comunicação. Este serviço outro não é senão o serviço de comunicação de que ora se está cogitando.

Em suma, o tributo incide sobre a prestação de serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que podem levar à mesma prestação (atividade-meio), ou que sejam apenas simétricos a estes.

Incontroverso que, na medida em que a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem ao intérprete, vislumbrar a incidência do ICMS sobre a atividade-meio.

A esse respeito, bem ensina Roque Antonio Carrazza, na sua obra *ICMS, 1996*, Malheiros Editores, pág. 70: “A regra matriz deste ICMS é, pois, prestar serviços de comunicações. Não é simplesmente realizar a comunicação”.

E continua, à pág. 71:

Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições para que a comunicação ocorra.

No mesmo sentido, a lição de José Eduardo Soares de Melo⁸⁰:

Tendo em vista as disposições da legislação fiscal, faz-se necessário coteja-las com as atividades exercidas pelos Provedores de Serviços Internet, para

⁷⁹ Parecer inédito, pág. 5.

⁸⁰ Em *ICMS - Teoria e Prática*, Ed. Dialética, 1995.

determinarmos se estas se enquadram ou não nas hipóteses de incidência do tributo.

Para ter acesso à Internet é preciso que se disponha de um computador, um modem e uma linha telefônica, esta contratada da Concessionária Local de Serviços Públicos de Telecomunicações. O cliente, então, disca para um número de telefone do Provedor de Serviços Internet, através de um programa instalado em seu computador, tal como fosse passar um fax usando esse equipamento e o software apropriado.

A conexão telefônica estabelecida entre o usuário e o Provedor de Serviços Internet é serviço público de telecomunicações, prestado não pelo Provedor, mas sim pela empresa local do Sistema Telebrás.

Esta empresa, inclusive, irá faturar o usuário direta e independentemente da cobrança que é feita pelo Provedor de Acesso, na conta telefônica mensal, de acordo com a quantidade de pulsos utilizados, tal como se tratasse de uma ligação telefônica comum, de tal sorte que a esta empresa do Sistema Telebrás compete o recolhimento do ICMS.

Percebe-se, claramente, que o usuário e o Provedor de Serviços Internet apenas participam da comunicação, não tendo o Provedor, até o momento, prestado qualquer espécie de serviços de telecomunicações ao seu cliente. Em síntese, o Provedor de Serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações.

A partir de então, o Provedor de Serviços Internet faz o “roteamento” da ligação telefônica por canais dedicados contratados da Embratel, que, por sua vez, conecta-se a uma empresa estrangeira, através de seus canais internacionais, possibilitando o acesso do Provedor e de seus clientes à Internet. Sobre o preço de utilização desses canais, cobrados pela Embratel dos Provedores de Serviços Internet, incide o ICMS à alíquota de 25%. Além do roteamento das ligações, o Provedor de Serviços Internet gerencia as conexões e coloca a disposição do usuário uma plataforma de “hardwares” e “softwares” que permitem uma série de controles e facilidades, relacionados à apresentação (“home page” do Provedor), acesso, movimentação, armazenamento e recuperação das informações.

Dentre esses serviços temos, por exemplo, a verificação da senha do usuário, contabilização do tempo de conexão, fornecimento de caixa postal para o recebimento de mensagens, através da locação de espaço em disco em um Servidor etc.

Descritas as atividades realizadas pelos provedores de acesso à Internet, cabe-nos investigar na legislação específica do setor de telecomunicações qual a natureza jurídica de tais atividades, se caracterizam ou não exploração de serviços de telecomunicações.

O Decreto nº 177, de 17/07/91, já definia, em seu Artigo 3º, Inciso II, exploração de serviços de telecomunicações como “a execução de atividades necessárias e suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações entre estações, independentemente da execução ou não das atividades de emissão ou recepção dos sinais transmitidos”. Ora, ao examinarmos as atividades dos provedores de acesso à Internet, concluímos que tais atividades não são necessárias e muito menos suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações. Isto porque, tecnicamente, os usuários podem prescindir dos Provedores Nacionais de Serviços Internet, conectando os seus computadores diretamente a uma empresa estrangeira e arcando com os elevados custos de uma ligação internacional, ou, então, valendo-se do uso dos serviços de “call back” ou de números 0800 (discagem gratuita) para acessarem as redes de telecomunicações (“backbones”) de empresas estrangeiras. As atividades dos Provedores de Acesso também não são suficientes, uma vez que, sem a prestação dos serviços de telecomunicações pelas Concessionárias, parte deles contratados diretamente pelos clientes, os Provedores de Serviços Internet não conseguem possibilitar e realizar qualquer comunicação.

Na verdade, as atividades exercidas pelos prestadores de Serviços Internet qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente. Não se confundem com os serviços de telecomunicações, ao revés, tratam-se de espécie do gênero serviços de informática. O Inciso XXXIV, do Artigo 3º, do Decreto 177/91, conceitua Serviços de Valor Adicionado como o serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios e/ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação da informação. Neste sentido, temos também a Norma nº 4/95, instituída pela Portaria nº 148, de 31/05/95, do Ministério das Comunicações, que regula o uso dos meios da rede pública de telecomunicações para o provimento de Serviços Internet (Serviços de

Conexão à Internet), define-os como Serviços de Valor Adicionado e descreve com detalhes as atividades exercidas pelos seus provedores (roteamento, armazenamento, encaminhamentos de informações, alocação de hardwares e softwares necessários à implementação dos protocolos da Internet e de correio eletrônico, gerenciamento e administração dos serviços e conexões - senha, endereçamento etc.).

Mesmo não tendo força de Lei, a Portaria do Ministério das Comunicações é de suma relevância para os objetivos deste trabalho, posto ter sido expedida pelo órgão do Governo Federal com conhecimento técnico para a definição da exata natureza dos Serviços Internet.

Concludente, entretanto, é o Parágrafo Único, do Artigo 10, da Lei nº 9.295, de 19/07/96, conhecida como “Lei Mínima das Telecomunicações”, que assegura aos provedores de serviços de valor adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações e os define como:

A atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.

Assim, temos ser forçoso concluir, por expressa definição legal, que os serviços de valor adicionado, gênero no qual se enquadram os Serviços Internet, não são serviços de telecomunicações e, portanto, não estão sujeitos à incidência do ICMS. O intérprete da Lei não pode ater-se única e exclusivamente à legislação fiscal, fazendo tabula rasa de todo o restante do ordenamento jurídico, mas, ao contrário, precisa conciliar as disposições do ICMS com toda a legislação, em especial àquela do setor telecomunicações.

Por fim, diga-se, em prol dessa argumentação, que os Provedores de acesso à Internet não possuem e nunca precisaram obter concessão, ou qualquer espécie de autorização ou permissão governamental, o que seria imperativo caso tais serviços efetivamente se caracterizassem como de telecomunicações, por força do Artigo 21, Inciso XI, da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 8/95⁸¹.

Aliás, note-se que os prestadores privados de serviços EDI (“Eletronic Data Interchange”), também espécie de serviços de valor adicionado, exercem livremente suas

⁸¹ Esse Artigo determina ser competência da União, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações.

atividades no mercado nacional há cerca de 10 anos, mesmo antes da Emenda Constitucional 8/95, ou seja, quando a Constituição Federal só admitia a prestação de serviços de telecomunicações por empresas sob controle acionário estatal.

Em síntese conclui o estudo da ABRANET, que "temos para nós que os Provedores de Serviços Internet não realizam ou participam de qualquer serviço de comunicação ou telecomunicação, senão como mero usuários, e, portanto, de modo insofismável, não estão sujeitos ao recolhimento do ICMS".

Nesse mesmo sentido, temos o estudo apresentado pela SEPRORJ que, em correspondência enviada para o Governador do Rio de Janeiro, tem o seguinte:

Dos serviços de provedores de acesso à Internet

Ao conectar-se a um provedor de acesso, o usuário está utilizando-se de uma linha telefônica convencional e remunerando, inclusive com o ICMS, tal serviço da companhia telefônica que opera por concessão do monopólio estatal em comunicações. O provedor interliga-se a um "backbone" novamente por linhas convencionais do mesmo serviço monopolizado. Deste concentrador nova conexão se realiza com a Embratel por meio de serviços tecnologicamente avançados, permitindo-se a interligação mundial da rede em alta velocidade. Sobre este último serviço, paga-se também o ICMS. O provedor de acesso faz apenas "timesharing", blocagem de hora-máquina particionada entre vários usuários, acompanhados de software e consultoria técnica, um serviço de valor agregado, trafegando sobre o sistema de comunicação monopolizado e alcançado na tributação em todas as suas etapas. Jamais poderá ser considerado um serviço de comunicação, descaracterizando-se plenamente a tributação pelo ICMS. Na tentativa de consolidar seus posicionamentos, os estudiosos que se manifestaram sobre o tema analisaram, à luz das regras que regem o Direito Tributário, tais como fato gerador, hipótese de incidência, princípios, etc. e chegaram a conclusão de que toda a controvérsia gira em torno de uma única indagação, a de se saber se os serviços prestados pelos provedores da Internet seriam classificados como serviços de comunicação de qualquer natureza.

Isso porque a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, diz que "o imposto incidirá sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza".

Entretanto, para dirimir qualquer controvérsia temos o escopo jurídico contido na Lei 9.295/96 – Lei de Telecomunicações – mais precisamente no parágrafo único do artigo 10, o qual preceitua o conceito de serviços de valor adicionado e, entre os quais, era possível enquadrar as atividades realizadas na rede.

Os aspectos jurídicos relativos à Rede Internet, vieram contrariar conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos. E no caso dos provedores de acesso à Internet o que podemos sentir é uma voracidade fiscal de Estados e Municípios, que disputam entre si a competência para tributar.

E, novamente, podemos aduzir que o provedor de serviços Internet não é uma concessão ou permissão, muito menos uma empresa de radiodifusão. Logo, não pode ter a incidência do ICMS.

Com isso, o provedor de serviços Internet não pode sofrer uma tributação do estado em função de não se tratar de uma empresa concessionária de comunicações e sim de uma empresa de valor adicionado.

Importante frisar que para que haja o perfeito enquadramento da definição dos serviços de provedores de acesso no conceito de comunicações, como vêm se pronunciando os julgados das Cortes superiores, deve restar configurada a transmissão de uma mensagem, por meio de um canal, por um emissor, a um ou mais receptores e, o que os provedores realizam não é exatamente a disponibilização do canal, pois este é um suporte físico que geralmente já existe e já realiza o processo de comunicação, sobre o qual o provedor de acesso presta o seu serviço de interconexões entre seus usuários e a rede.

Veja-se que, para que esta interconexão seja considerada uma espécie do gênero comunicação, não poderia haver outra estrutura, material ou imaterial, como a rede de telefonia, dando suporte para o processo de comunicação. Deveria ser o provimento de acesso, por si só, estabelecido do processo de comunicação, possuindo o seu próprio suporte de transmissão de dados, o que não ocorre, pois a comunicação já está estabelecida.

Entendimento anterior previa que:

Houve por bem, a União, com exclusiva, privativa e única competência, tanto para explorar a atividade quanto para legislar sobre a matéria, reconhecer e estabelecer que o 'provedor de acesso' não exerce atividade de telecomunicação, prestando apenas um serviço paralelo, adicional ao de telecomunicações, razão pela qual, apesar de ser utilizado apenas como auxiliar às 'telecomunicações', não é serviço de 'telecomunicação' (art. 61, § 1º, da Lei nº 9.427/97). E agiu por bem, na medida em que os provedores são, eles próprios, usuários das linhas telefônicas – estas sim, suporte material da prestação de serviços de telecomunicações – consistindo sua atividade em meros serviços de seleção e acesso, típicos de intermediação⁸².

⁸² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Internet e as questões tributárias: ISS ou ICMS?* Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002.

Dessa forma, não poderia haver a tributação por ICMS do serviço de acesso à rede, pois tal serviço se utiliza de um serviço de comunicação já tributado e que serve de suporte para a sua prestação de serviço. O estabelecimento da comunicação se dá pela operadora de telefonia, o qual já é tributado, não havendo como se estabelecer uma comunicação onde já existem os elementos essenciais para o processo de comunicação (emissor, receptor, código, canal) e a comunicação já se encontra, portanto, estabelecida.

O que se deve verificar e, quando da conexão por outro meio que não a empresa de telecomunicações, é se o processo de comunicação estabeleceu-se de forma independente pelo provedor de acesso, quando seria correto se entender que esta empresa estaria estabelecendo o processo de comunicação.

Esse entendimento foi adotado por Edgard Pitta de Almeida⁸³, para quem, visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existente, não há que se falar de atribuição pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele.

No mesmo sentido é a posição de Fugimi Yamashita⁸⁴, quando disse que a Internet, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. A venda de bens materiais, utilizando canais de divulgação, publicidade e contato mediado entre fornecedor e consumidores, possibilitados pela Internet, não difere da venda por correspondência ou do telemarketing, fato em si, e por si, imponível e já tributado, previamente, como operação estritamente comercial, cujo fato gerador é a mera tradição da mercadoria física, ou a sua saída do estabelecimento do vendedor.

Nesse sentido, entende Luna Filho⁸⁵ que quaisquer das atividades e transações, que hoje ocorrem no âmbito da Internet, não são tributáveis, no Brasil, pelos impostos ora conhecidos relativos à produção e à circulação, pela falta de expressa previsão legal, importando assim em hipótese de não-incidência tributária.

Entretanto, em conformidade com as decisões anteriores, principalmente do Tribunal de Justiça do Paraná foi delimitado que o provedor de acesso à Internet não presta serviço de

⁸³ Revista Dialética de Direito Tributário - n.º 14, fls. 8

⁸⁴ Fugimi Yamashita, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* – 22, fl. 41.

⁸⁵ “Limites Constitucionais à Tributação na Internet”, in: <http://www.infojus>.

comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.

Nesse sentido temos que o serviço de comunicação é a própria Internet, uma vez que ela sim propicia a transmissão, à distância, do pensamento humano. A atividade de abastecer tal serviço com as informações necessárias a um eventual movimento econômico não pode ser confundida com o mecanismo complexo da rede, de forma que não se pode tributar, via ICMS, nem o momento de planejamento envolvendo a introdução das informações no circuito da Internet nem a própria isenção dos dados. Tais comportamentos escapam à subsunção do serviço de comunicação, pelo que se localizam no terreno da não incidência.

Acessar alguém à Internet, na condição de provedor de acesso, não se confunde com serviço de comunicação, uma vez que se trata, apenas, da liberação de um espaço virtual. Continua sendo prestação de serviço, é certo, mas não de comunicação.

Não sendo portanto, os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet explorados pela União ou por quem ela delegar essa exploração, eis que pertencentes à economia privada, eles fogem da regra contida no artigo 21, inciso XI, da CF/88.

A Constituição Federal colocou a questão da Internet em termos de telecomunicações, e questiona: “O que seriam as telecomunicações?” Com competência de atribuição exclusiva garantida pelos arts. 21 e 22, a União define tais serviços na Lei 9.472/97, e traz, de imediato, uma dúvida quanto aos provedores: se eles deveriam ou não ser tributados.

Isso porque, segundo maioria da doutrina tributária, o art. 61 declara que serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando o provedor como usuário desse serviço, que lhe dá suporte com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Assim, se as operações realizadas na Internet são compostas de duas relações jurídicas (usuário e concessionária de telecomunicação/usuário e provedor de acesso) interdependentes e ligadas por um nexo causal cuja finalidade é proporcionar o acesso do usuário à rede mundial de informações, e se na conta telefônica comum o usuário já arca com o ônus de pagar ICMS, se for cobrado esse imposto na relação jurídica com o provedor de acesso, estaríamos diante de uma bitributação, o que é totalmente vedado pelo Ordenamento Tributário Brasileiro.

Diante disto, ao examinarmos as atividades dos Provedores de Serviços da Internet, concluímos que tais atividades não são necessárias e muito menos suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações, uma vez que, sem a

prestação destes serviços pela Concessionárias, parte deles contratados diretamente pelos clientes, os Provedores de Serviços de Internet não conseguem possibilitar e realizar qualquer tipo de comunicação.

Por outro lado, quando um provedor de acesso opera, seu serviço pode ser basicamente constituído de:

a) cessão de uso, para uma pessoa física ou jurídica definida, de determinado espaço em disco, para depósito de informações de sua propriedade e responsabilidade, pagando um valor mensal que varia a área do referido espaço;

b) acesso síncrono/assíncrono a redes de computadores por meio de linhas telefônicas e com uso de protocolos, os quais também devem ser especificados. Alguns provedores permitem acesso por número ilimitado de horas;

c) disponibilização de endereço de correio eletrônico (*e-mail*) reconhecido nas redes de computadores, para que o usuário se comunique com outros que também possuam endereço eletrônico;

d) acesso a “home-pages” e “mailing lists”;

e) IRC – “Internet Relay Chat”.

Devemos deixar bem claro que o próprio inciso XXXIV, do Artigo 3º, do Decreto 177/91, conceitua serviços de valor adicionado como serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios e/ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação da informação.

Por outro lado, somente está sujeita à tributação do ISSQN o serviço relacionado na Lista prevista por lei, onde não se insere os provedores de acesso à Internet. Cumpre salientar, que a mesma não comporta interpretação extensiva.

Para saciar a ânsia de arrecadação, porém, não é possível praticar a cobrança de atividade não prevista, contrariando preceito contido na Legislação Federal. Procedendo desta forma, os agentes arrecadadores violam o princípio da legalidade e da hierarquia das leis.

A falta de previsão legal das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso impede a incidência de tributação, cabendo ao Poder Judiciário dirimir os conflitos advindos de incabível interpretação provocada pelo apetite de receitas fiscais.

Explorados os argumentos defendidos por aqueles que entendem pela não tributação dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet pelo ICMS, passaremos à análise dos argumentos contrários, ou seja, aqueles pelos quais é devido o pagamento do imposto em questão.

Diferentemente do entendimento até aqui explanado, conclui a corrente em questão que a atividade de provimento de acesso à Internet é um evento empírico do qual, segundo os padrões usuais de documentação da realidade, pode ser formulado um conceito subsumível ao conceito de serviços de comunicação contido na norma constitucional de competência, veiculada pelo artigo 155, inciso II da Constituição da República, instrumentalizada pelo artigo 2º, inciso III da Lei Complementar 87/96 e que fundamenta o tributo instituído nos Estados. O provimento de acesso à Internet, assim, estaria sujeito ao ICMS estadual, por se tratar de serviço de comunicação.

Aduzem que essa conclusão baseia-se nas características da atividade que visa, por meios onerosos, propiciar a terceiros condições de estabelecer uma relação comunicativa com características distintas. O fornecimento de um endereço lógico a cada usuário conectado, o que permite a este ser reconhecido, identificado e localizado pelos demais elementos da rede, e, deste modo, com eles se comunicar, caracteriza o fornecimento de um ambiente de comunicação próprio, distinto daquele disponibilizado pela rede de telefonia.

Nesse sentido, alegam que o provimento de acesso à Internet viabiliza uma mídia de comunicação autônoma, integrando diretamente diversos computadores que possuem, cada um deles, *hardwares* diferentes e são usuários de meio físicos de conexão diferentes. Assim, pouco importa se um computador está conectado via rede de telefonia, cabo ou rádio. Todos estes podem se comunicar diretamente entre si, desde que possuam o IP (Protocolo de Internet) que permite sejam localizados pelos demais a nível lógico, onde atuam os provedores de acesso e se desenvolve um ambiente de comunicação próprio, por estes possibilitado. Concluem, assim, que os provedores de acesso prestam serviços de comunicação, estando seus resultados econômicos pela prestação dos serviços sob o campo de incidência do ICMS estadual.

Referida posição é referendada por Marco Aurélio Greco, que assim conclui seu estudo sobre o tema:

Serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens. Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (= a primeira camada). Telefonia é meio físico apenas, Internet é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo, o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros⁸⁶.

Também possuí essa mesma opinião o Procurador da Fazenda Nacional Aldemário de Araújo Castro:

O meio ou canal de comunicação, mais precisamente o endereço lógico temporário para viabilizar a visita às páginas desejadas, não é fornecido pelas empresas de telecomunicações envolvidas na operação, mas pelo provedor de acesso. Se o provedor fornece os meios ou canais de comunicação, especificamente no ambiente da Grande Rede, o serviço prestado qualifica-se como de comunicação sujeito ao ICMS⁸⁷.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 323.358/PR, relatado pelo Ministro José Delgado, publicado no Diário da Justiça de 03.09.2001, pg. 158, também acompanhou esse posicionamento⁸⁸.

⁸⁶ In *Internet e Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pg. 133.

⁸⁷ *Revolução da informação – Os meios eletrônicos e a tributação da nova realidade*, in Revista Consultor Jurídico, 12.12.2000, pg. 5 de 15.

⁸⁸ “TRIBUTÁRIO. PROVEDOR DA INTERNET. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RELAÇÃO DE NATUREZA NEGOCIAL COM O USUÁRIO. FATO GERADOR DE ICMS DETERMINADO. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu que "o provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS".
2. O Provedor da Internet é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo "aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na INTERNET, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à INTERNET (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à INTERNET (SCI)". (Newton de Lucca, em artigo "Títulos e Contratos Eletrônicos", na obra coletiva *Direito e Internet*, pág. 60)
3. O provedor vinculado à INTERNET tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.
4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.
5. A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam.
6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

Muito embora a conclusão sobre o tema tenha sido a mesma, há alguns aspectos que, ainda, diferem-se do posicionamento ora adotado, pela incidência do ICMS nos serviços prestados pelos provedores de acesso, os quais, argumentam, parecem ter sido colocados de modo inadequado. Primeiro, o acórdão define o serviço de provimento de acesso à Internet como “sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações”, quando, com base em referida doutrina, o que ocorre é justamente o oposto. O provimento de acesso não é telecomunicação, mas sim comunicação, conceito mais abrangente, e que não é espécie de telecomunicação, mas antes gênero que abarca a espécie telecomunicação e mais os diversos outros serviços de comunicação existentes, entre eles o provimento de acesso.

Além disso, o acórdão em questão conclui que “o serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado”, o que, argumentam, não é verdade. O provimento de acesso é serviço de valor adicionado às telecomunicações, o que não o descaracteriza como serviço de comunicação, de acordo com a distinção acima exposta.

A conclusão que adotam, embora existam posicionamentos no mesmo sentido, até mesmo do Superior Tribunal de Justiça, não é unânime, sofrendo severas críticas da maior parte dos tributaristas brasileiros.

Passaremos ora à análise de tais críticas, dentro das premissas de raciocínio expostas ao longo do presente trabalho.

A principal crítica formulada à classificação do provimento de acesso à Internet como serviço de comunicação é que, conforme já anteriormente mencionado, a Lei Geral de Telecomunicações (Lei Federal 9.472/97) define o que seja serviço de telecomunicação⁸⁹, e o provimento de acesso à Internet não se enquadra nesta definição. Sendo assim, por não se enquadrar no conceito formulado pela lei específica que rege as telecomunicações, não poderia sofrer a incidência do ICMS, que estaria a estas limitado⁹⁰.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.

9. Recurso provido”.

⁸⁹Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. § 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

⁹⁰ Esta linha de argumentação utiliza também o artigo 110 do Código Tributário Nacional para fundamentar seu ponto de vista, com o que não concordamos, cf. MARCO AURÉLIO GRECO, *Internet e Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pg. 135/136.

No entanto, entendimento contrário defende que a lei federal 9.472/97 não é instrumento hábil a definir o espectro de abrangência da regra de competência inserta no artigo 155, II da CF/88. Clara estaria tal afirmação se observássemos que a norma constitucional fala em competência para tributar serviços de comunicação, e a lei 9.472/97 define o que sejam serviços de telecomunicação. Endossam que a Lei Geral de Telecomunicações só define o que seja telecomunicação, mas não o que seja comunicação, conceito de amplitude semântica extremamente mais abrangente, não esgotando, portanto, todo o espectro de possibilidades do conceito que define e limita a competência tributária.

O segundo argumento mais utilizado para contestar a incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso é que esta atividade pode ser enquadrada no conceito de “serviço de valor adicionado”, previsto na lei 9.472/97, e, sendo assim, apenas adiciona valor, auxilia e complementa o serviço de telecomunicação, não sendo ele próprio serviço de comunicação.

A contrario sensu, defende-se que o serviço de provimento de acesso à Internet é uma utilidade que adiciona valor, ou seja, que gera nova utilidade a partir da base fornecida pela utilidade prévia que é a telecomunicação. Nessa linha, ressalta Marco Aurélio Greco que “exatamente porque o serviço de provimento de acesso à Internet se superpõe a um serviço de telefonia é que ele vem a ser denominado ‘serviço de valor adicionado’, pois acrescenta utilidades (= adiciona-se) a uma conexão telefônica clássica”⁹¹.

Um terceiro argumento apóia-se na compreensão de ser impossível qualificar o provimento de acesso à Internet como serviço de comunicação porque ele não é suficiente para que a comunicação ocorra, já que ainda depende de alguma conexão física prévia (telefonia, cabo, rádio ou qualquer outra) para que ele possa propiciar o *layer* lógico. Seria, assim, um serviço dependente da telecomunicação, que só utilizaria o meio comunicativo da telefonia para prestar um outro serviço, que não é comunicação.

Criticando tal concepção, alegam que o fato de o provimento de acesso ser disponibilizado com base em uma utilidade prévia não o descaracteriza enquanto serviço, uma vez que um serviço pode ser prestado sobre o produto final de outro serviço e, ainda assim, conservar sua natureza jurídica e peculiaridades⁹².

⁹¹ In *Internet e Direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pg. 133.

⁹² Um exemplo utilizado para se demonstrar que o provimento de acesso não se confunde com a telecomunicação que lhe é pré-existente afirma que “o fato de alguém construir uma estrada não o torna prestador dos serviços de transporte que ocorrerão por esta estrada”. Analisando esta mesma situação fática, podemos também adotar as seguintes conclusões:

Outro argumento utilizado contra a incidência do ICMS sobre o provimento de acesso é que este serviço não é necessário para a conexão à Internet, já que um usuário, possuindo IP próprio, pode se conectar diretamente a qualquer ponto da rede, sem necessariamente estabelecer esta conexão por meio de um provedor.

Diferente percepção, apesar de concordar com tal afirmação, compreende que esta não é capaz de negar a incidência do ICMS sobre o provimento de acesso à Internet, já que a possibilidade do usuário se “auto prover” dos recursos necessários à conexão à grande rede não elimina a possibilidade de estes mesmos recursos lhe serem concedidos em caráter negocial pelo provedor de acesso, caracterizando a prestação onerosa de serviços. Com isso, sendo obtidos diretamente pelos usuários, por recursos próprios, os meios necessários para conexão à rede mundial de computadores, não haveria prestação de serviços.

Um argumento bastante consistente contra à incidência do ICMS sobre o provimento de acesso, porque coerente com suas premissas de raciocínio, é aquele que parte da definição de serviços de comunicação como mero provimento de meios físicos para o fluxo de dados. Dentro desta conceituação, o provimento de acesso à Internet não seria serviço de comunicação, pois não fornece nova mídia física, mas apenas novo ambiente lógico, embora com caracteres próprios que permitem um diferente tipo de relação comunicativa.

Por outro lado, parte da doutrina entende que não é este o conceito de "serviço de comunicação" contido no artigo 155, II do Texto Constitucional, que induz ter adotado um significado contextual extremamente amplo para este conceito. Partindo, assim, de uma premissa de raciocínio diversa, que lhes parece mais condizente com o sentido da CF/88, classificam tais doutrinadores o provimento de acesso como serviço de comunicação subsumível ao conceito exposto no artigo 155, II da CF/88.

Existem ainda autores que afirmam que o serviço de provimento de acesso é mera atividade meio para a realização da atividade fim telecomunicação, ou seja, que a conexão à Internet funciona como instrumento para que a telefonia realize o seu serviço de comunicação. Referida visão é rechaçada sob a compreensão de que se alguma atividade é

a) o fato de um serviço (como o de transporte acima mencionado) utilizar, para sua efetivação, uma utilidade produzida por um serviço prévio (a estrada gerada pela construção civil), não o descaracteriza como serviço autônomo; logo, a utilização, pelo provedor de acesso, do *layer* físico da telefonia não deve descaracterizá-lo como serviço autônomo;

b) a prestação do serviço de construção da estrada não impede a existência de outros serviços prévios, sobre a mesma base, da mesma natureza (construção civil), como, por exemplo, o serviço de terraplanagem, que tenham gerado a utilidade (terreno aplainado) sobre a qual se prestou o serviço de construção da estrada; logo, não deve haver impedimento na efetivação de um serviço de comunicação sobre a utilidade prévia fornecida por outro serviço de comunicação, como no caso do provimento de acesso à Internet e o serviço de telefonia.

meio para a realização da outra, é a telefonia que atua como atividade meio para que a atividade fim do provimento de acesso se realize.

O último argumento relevante, em sentido contrário à incidência do ICMS sobre os serviços ora sob análise, é aquele que nega ao provimento de acesso à Internet a natureza de serviço de comunicação por não haver, necessariamente, um outro usuário, simultaneamente, no endereço lógico ao qual está conectado determinado componente da rede. Isto iria de encontro à estrutura da relação comunicativa (receptor/emissor/mensagem/meio), que não se caracterizaria.

Inversamente, afirma-se que essa conclusão não leva em conta as diversas nuances que pode adotar a relação de comunicação: o usuário conectado à Internet, em regra, busca relacionar seu endereço lógico a endereços lógicos que “hospedam” sites, que são, na definição de Marco Aurélio Greco, “um conjunto de instruções executadas por um computador que exibe, 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”⁹³. Percebe-se, sob o prisma em análise, que o site não é um ente autônomo e auto formulado que define seu próprio conteúdo, mas sim um repositório que é construído a partir de instruções criadas e fornecidas por algum indivíduo. O usuário que acessa o endereço lógico do site, deste modo, pode captar as mensagens ali codificadas e apreendê-las, do mesmo modo que em qualquer relação comunicativa. Há emissor (o "construtor" do site), receptor (o usuário), mensagem (o conteúdo disponibilizado no site) e meio (a Internet). Há comunicação, apenas esta não ocorre em tempo real.

4.4 Tributação das receitas dos provedores de acesso à Internet pelo PIS/COFINS

De acordo com os artigos 8º, VIII, e 10, VIII, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, permanecem sujeitas à incidência do PIS/COFINS, segundo o sistema cumulativo, “as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações”. Tendo em vista a norma transcrita, pode haver dúvidas no regime de apuração e recolhimento de ambas as contribuições sobre as receitas auferidas por provedor de Internet.

⁹³ "ICMS e estabelecimento virtual", *Internet e direito*, Dialética, São Paulo, 2000, pg. 141.

As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem que a apuração e recolhimento do PIS/COFINS, em regra, devem ser feitos de acordo com o sistema não-cumulativo, excepcionadas as situações expressamente previstas em lei que ficam sujeitas ao regime anterior. Vê-se, a partir das mencionadas leis, que a submissão de determinadas espécies de receitas ao regime cumulativo deve ser interpretada restritivamente.

Nesse contexto, conforme visto anteriormente, a atividade exercida por provedores de Internet não se caracteriza como serviço de comunicação, mas como serviço de valor adicionado que se utiliza da comunicação pré-estabelecida (artigo 61 da Lei nº 9.472/97). Por esse motivo, e tendo em vista a interpretação restrita dos ingressos sujeitos ao sistema cumulativo, as receitas auferidas pelos provedores subsumem-se ao regime geral (não-cumulativo) de apuração e recolhimento do PIS/COFINS.

Do mesmo modo tem se manifestado a Administração Fiscal ao tratar de serviços semelhantes aos prestados por provedor de acesso à Internet, como se vê das ementas das seguintes decisões em soluções de consultas:

INCIDÊNCIA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. A exclusão da sistemática da não-cumulatividade do PIS instituída pela Lei nº 10.637, de 2002, alcança as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, quais sejam, os serviços de radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. A empresa que presta o chamado serviço de valor adicionado, ou seja, aquele que acrescenta, a um serviço de telecomunicações, atividades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, submete-se à nova sistemática da não-cumulatividade da contribuição ao PIS⁹⁴.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. As receitas decorrentes da prestação de serviços de assessoria e consultoria técnica no ramo da telefonia não se enquadram como ‘serviços de telecomunicações’, nos termos da legislação específica que regulamenta o setor, estando sujeitas à sistemática não-cumulativa de apuração da Cofins à alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)⁹⁵.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO. A sistemática de apuração da contribuição pelo regime da cumulatividade abarca as receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações. Não são receitas decorrentes da prestação de serviços telefônicos as receitas de serviços que simplesmente utilizam como instrumento os serviços de telecomunicações – caso específico do serviço de informação. Portanto, não se pode admitir que essas receitas ingressem na sistemática de apuração da contribuição pelo regime da cumulatividade (Cofins cumulativa) devendo necessariamente serem apuradas pela sistemática de apuração no regime da não-cumulatividade (Cofins não-cumulativa)⁹⁶.

⁹⁴ Solução 551/04, da 7ª RF. No mesmo sentido, Solução 25/03, da 1ª RF.

⁹⁵ Solução 228/06, da 8ª RF.

⁹⁶ Solução 73/06, da 7ª RF.

Com isso, pode-se concluir que as receitas decorrentes da atividade de provedor de acesso à Internet devem ser tributadas segundo a sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS.

5 ENTENDIMENTO JURISPUDENCIAL

Conforme já anteriormente mencionado, os artigos 60 e 61 da Lei 9.472/97, a qual dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, dispõem sobre os serviços de telecomunicações e serviços de valor adicionado, respectivamente, definindo e, portanto, diferenciando, cada um deles.

Diante da análise dos artigos em questão, não há dúvidas em classificar, diante do inteiro teor da norma, como sendo SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO a atividade desenvolvida pelos provedores, excluído expressamente no § 1 da rubrica serviço de telecomunicações. Aliás, na anterior lei – 9.292, de 19/07/96 –, igual disposição estava no artigo 10, o que demonstra a confirmação do entendimento legislativo posteriormente.

Não se olvida que, pela Internet, tem-se uma rede de comunicação entre computadores; o que resulta na prestação de serviço de transmissão, à distância, de idéias, de dados e de imagens diversas. Entretanto, segundo a minha ótica, não há respaldo para que o Fisco faça nascer daí um liame jurídico, tributário, o que seria, em termos concretos, fazer incidir o ICMS sobre o tráfego telefônico, já tributado.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), o primeiro aresto a examinar o tema foi proferido pela Primeira Turma, que, no julgamento do Recurso Especial nº 323.358/PR, em 21.06.2001, concluiu pela incidência do ICMS sobre o serviço prestado pelo provedor pela via Internet⁹⁷.

⁹⁷ TRIBUTÁRIO. PROVEDOR DA INTERNET. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RELAÇÃO DE NATUREZA NEGOCIAL COM O USUÁRIO. FATO GERADOR DE ICMS DETERMINADO. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu que "o provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS".

2. O Provedor da Internet é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo "aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na INTERNET, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à INTERNET (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à INTERNET (SCI)". (Newton de Lucca, em artigo "Títulos e Contratos Eletrônicos", na obra coletiva Direito e INTERNET", pág. 60) 3. O provedor vinculado à INTERNET tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

5. A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabelece, em seu art.

2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação desejada.

É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

A Segunda Turma daquela Corte Superior de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n 456.650/PR⁹⁸, em 24.06.2003, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, envolvendo o tema da não incidência de tributação do ICMS sobre a atividade do Provedor de Acesso à Internet, se pronunciou no sentido de que o serviço prestado por este não se caracteriza como serviço de telecomunicação, uma vez que não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações, cuja ementa impende transcrever:

TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET - LEI 9.472/97.

1. Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.
2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1º, art. 61).
3. Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.
4. Recurso especial improvido.

Diante da divergência jurisprudencial entre as duas Turmas de Direito Público do STJ, o Estado do Paraná opôs embargos de divergência contra o aludido acórdão proferido pela Segunda Turma (REsp nº 456.650/PR⁹⁹) tendo sido sorteado relator o Ministro José Delgado. Em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação.

Com isso, em 13.12.2006, foi editada a Súmula 334 pela Primeira Seção, a qual foi publicada no Diário da Justiça do dia 14.02.2007, e cujo texto dispõe:

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.

9. Recurso provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial 323.358/PR, Relator Ministro José Delgado, D.J. 03.09.2001, pg. 158)

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 456.650/PR, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 24.06.2003, DJ 08.09.2003, p. 291.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR, Segunda Turma, Relator Ministro José Delgado, julgado em 11.05.2005, D.J. 20.03.2006, p. 181.

O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

No mesmo sentido, em recentíssimo julgamento, ocorrido em 25.03.2008, sob a relatoria da Ministra Denise Arruda, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, entendeu que o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet não estão sujeitos à incidência de ICMS (Súmula n. 334-STJ) e, por maioria, que tais serviços também não estão sujeitos à incidência de ISSQN, pois não há previsão no DL n. 406/1968, com suas alterações posteriores, que não os incluiu na lista anexa, nem na LC n. 116/2003. Foram citados os seguintes precedentes: EREsp 456.650-PR, DJ 20/03/2006/ REsp 711.299-RS, DJ 11/03/2005; e REsp 745.534-RS, DJ 27/03/2006¹⁰⁰.

Assim é pacífica a jurisprudência do STJ, conforme recente julgado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 544 DO CPC. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. MODALIDADE BANDA LARGA. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. POSICIONAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. JULGAMENTO DOS ERESP 456.650/PR. RECURSO DESPROVIDO.

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".

2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

¹⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 674.188-PR, Segunda Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25.03.2008. D.J. 23.05.2005, p. 193.

5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: “O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações”.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

“O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações” (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in “Tributação na Internet”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89). (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto).

7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. No julgamento dos EREsp 456.650/PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação.

14. Agravo Regimental desprovido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. AgRg nos EDcl no Ag 883.278/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 04.03.2008, DJ 05.05.2008, p. 1)

ICMS – SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET – LEI 9.472/97.

1. Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.

2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1o, art. 61).

O ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2o da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pelos Provedores de Acesso serviços de telecomunicações, e sim, serviços de valor adicionado (art. 61, § 1o da Lei 9.472/97) não há incidência da exação. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 456.650/PR, Segunda Turma, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJU/1, 8/9/2003, p. 291)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI N. 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, caput, prevê: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações".

2. O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet configura na realidade, um "serviço de valor adicionado": pois aproveita um meio físico

de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: "Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens". E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: "O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a Internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

"O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações" (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in "Tributação na Internet", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89)." (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto) 7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à internet não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera "serviço", ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, in casu, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. Precedentes jurisprudenciais.

14. Recurso especial provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial n 511.390/MG. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 19.05.2005. D.J. 19.12.2005 p. 213).

O STF, para onde irá a querela, fatalmente, por força da invocação do art. 155, II, da CF, nos pleitos, ainda não se pronunciou a respeito, havendo, no que mais se aproxima do tema, a decisão da Primeira Turma da Corte Maior, em torno dos softwares de prateleira, considerados como mercadorias (RE 176.626-6/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence e RE 199.464-99, Relator Ministro Ilmar Galvão).

O entendimento da Corte Maior foi o de que, na licença de um *software* padrão, existem dois contratos, de cessão de uso e de fornecimento, nos quais não há incidência do **ICMS**, reservando-se a tributação do imposto estadual para a reprodução em massa de programas em disquetes, de fitas de vídeo ou software.

No STJ, a Primeira Turma tem um acórdão da relatoria do Ministro Garcia Vieira que considera como sujeito ao ISSQN o programa de computador. Veja-se, a propósito, a ementa do REsp 39.797-9/SP, assim redigido¹⁰¹:

ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO INCIDÊNCIA.

A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do **ICMS**. Recurso improvido.

Especificamente sobre o tema, precedente anterior, da mesma Primeira Turma, relatado pelo Ministro José Delgado que, em longo e judicioso voto, concluiu serem de comunicação, espécie de serviço de telecomunicações, o prestado pelos provedores.

Para ser fiel ao que foi dito no voto condutor, transcrevo as suas conclusões:

¹⁰¹ Esse acórdão, de dezembro/94, nada tem com a incidência aqui discutida, servindo para demonstrar apenas qual o encaminhamento lógico da Corte.

- a) Considero provedor como sendo um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na INTERNET, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à INTERNET (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à INTERNET (SCI)” (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva Direito e INTERNET, pág. 60);
- b) O provedor vinculado à INTERNET, tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática;
- c) O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações;
- d) A LC n. 87, de 13.9.96, estabelece, em seu art. 2º que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam;
- e) Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS;
- f) A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS;
- g) O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei 9.472, de 16.07.97.

Peço vênias para divergir, até com certo acanhamento, dos ilustres mestres Professor Marco Aurélio Greco e Ministro José Delgado. Sem querer repetir aqui o que já expus, na essência, sobre a doutrina na qual repousa o meu entendimento, concluo que:

- a) o provedor de serviço da rede internacional de computadores é tão usuário dos serviços de comunicação quanto aqueles que a ele recorrem para obter a conexão à rede maior;
- b) o provedor de serviço da Internet propõe-se a estabelecer a comunicação entre o usuário e a rede, em processo de comunicação, segundo a Lei 9.472/97 (art. 60, § 1º);
- c) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se, segundo as regras da lei específica (art. 61), no chamado Serviço de Valor Adicionado;
- d) o referido serviço é desclassificado como sendo serviço de telecomunicação (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97);
- e) se a lei específica retira da rubrica serviço de telecomunicação, o "Serviço de Valor Adicionado", não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei

Complementar 87, de 13/9/96, em cujo art. 2º está explicitado que o **ICMS** incidirá sobre “*prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza*”.

f) para ser aplicado o art. 2º da LC 87/96, que disciplina o **ICMS**, é preciso ter em apreciação a lei especial e posterior, que conceitua os serviços de comunicação;

g) independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do **ICMS**. Aliás, em se tratando de serviço, a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao **ICMS**.

Assim foi inicialmente o entendimento do Magistrado Celso Seikiti Saito, juiz de Direito da Sexta Vara Cível da Comarca de Londrina, em julgamento de Mandado de Segurança 799/98, onde transcreve-se:

Em virtude disso, para formação do convencimento, quanto à obrigação da Impetrante de recolher o ICMS da sua atividade como provedora de serviços de Internet, impõe-se recorrer às disposições da Lei nº 9.472, de 16.07.97, pela qual decorrem inúmeras definições sobre o assunto, conforme segue:

(...)

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

(...)

Para melhor compreensão à respeito, o próprio Ministério das Comunicações, através da Portaria anterior, nº 148/95, já havia esclarecido que:

“Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, softwares e dados contidos nestes computadores”.

“Serviço de valor adicionado: serviço que acrescenta à uma rede preexistente de serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas atividades produtivas, relacionadas com acesso, armazenamento movimentação e recuperação de informações”.

“Serviço de conexão à Internet (SCI): nome genérico de designa serviço de valor adicionado que possibilita o acesso à Internet à usuários provedores de serviços de informações”.

“Provedor de serviços de conexão à Internet (PSCI): Entidade que presta o serviço de conexão à Internet”.

“Provedor de serviço de informação: entidade que possui informações de interesse e as dispõe na Internet, por intermédio do serviço de conexão à Internet”.

Pelo que decorre das definições legais e esclarecimentos acima, resulta que a Internet se enquadra como serviço adicionado, e não se confunde com os serviços de telecomunicações.

Assim, resta examinar se da atividade exercida pela Impetrante, como provedora do serviço de Internet, faz nascer o fato gerador do tributo do ICMS, levando em consideração a expressão "prestações onerosas de serviços de comunicação" contidas no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96.

A palavra comunicação, entre nós se apresenta com sentido bastante elástico e de muita abrangência, por significar ligação, união, transmissão, participação, etc.

O fato gerador que resulta da referida Lei Complementar, no entanto, não está na comunicação em si, mas na prestação onerosa de serviço de comunicação. Para esse fim, necessário se faz da existência não somente de alguém que transmite a mensagem a outrem, mas também de um terceiro que põe à disposição de outros, o meio que permite a transmissão da mensagem.

O prestador de serviços é aquele que dispõe do meio através do qual é transmitida a mensagem de terceiro. Se alguém dispõe do meio e utiliza para transmitir sua própria mensagem, não incide a tributação porque ninguém presta serviço a si mesmo.

A prestação de comunicação consiste sempre em pôr qualquer meio de comunicação à disposição de terceiro.

Mais ainda: o serviço de comunicação tem por conteúdo o ato de se comunicar e não qualquer outro ato ou operação que o antecedam ou sucedam. Por outras palavras o que se tributa é a ser prestados por empresas de comunicação ou outro serviço de comunicação, mas ligado a ela, prestado por outras empresas.

A impetrante, na qualidade de provedora da Internet, é prestadora de serviços de valor adicionado não transmite, emite ou recebe sinais de telecomunicações, mas apenas utiliza-se do sistema para atingir o seu fim. Possibilita ao usuário acesso à Internet, em canal aberto, através de uma linha telefônica.

Nessas condições, e por tudo mais que dos autos consta, julgo procedente o presente Mandado de Segurança e, conseqüentemente, dando por ratificada a liminar anteriormente concedida, torno definitiva a suspensão determinada à Impetrada, de exigir da Impetrante o tributo do ICMS, sobre a atividade como provedora de serviço da Internet. (grifos nossos)

Para dirimir quaisquer controvérsias a respeito do tema, o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (TJ/PR) decidiu pela não incidência do ICMS sobre a atividade do Provedor da Internet:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - PROVEDOR DE INTERNET - NÃO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE COMUNICAÇÃO - ICMS - NÃO INCIDÊNCIA - SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 61 DA LEI Nº 9.472/97 - APLICAÇÃO DA SÚMULA 334

DO STJ - AUSÊNCIA DE FATO GERADOR - DECISÃO MANTIDA. Não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, já que não se enquadra no conceito de comunicação, em razão da estrita legalidade em matéria tributária, pois se trata tão-somente de serviço de valor adicionado. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. SENTENÇA MANTIDA EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tributário. Apelação Cível nº 372003-6, 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Sérgio Rodrigues, Julgado em 27.02.2007).

A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ/RJ) pacificou-se no sentido da não incidência de ICMS sobre o serviço de provedor de acesso à Internet, como explicitam o acórdão e decisão monocrática abaixo citados:

Agravo de Instrumento em Mandado de Segurança – Liminar suspendendo a exigibilidade de crédito tributário – ICMS sobre serviços de provedor de internet – Aplicação das regras do artigo 61 e parágrafo 1º da Lei nº 9.472/97 – Súmula do Superior Tribunal de Justiça nº 334 – Não cabimento de ICMS sobre serviço de provedor de acesso à internet - Desprovimento do recurso. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2007.002.30853, 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Camilo Ribeiro Rulière, Julgado em 25/03/2008).

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. AÇÃO DECLARATÓRIA DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA QUE JUSTIFIQUE A INCIDÊNCIA DAQUELE IMPOSTO SOBRE A ATIVIDADE DE PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. APELAÇÃO. MATÉRIA PACIFICADA NA JURISPRUDÊNCIA DO COLENDO STJ, PELA SÚMULA 334, NO SENTIDO DA NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TAIS SERVIÇOS. REJEIÇÃO DA OBJEÇÃO DO APELADO QUANTO À DESERÇÃO DO RECURSO, UMA VEZ QUE COMPLEMENTADOS OS RECOLHIMENTOS DEVIDOS NO PRAZO LEGAL. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE VIOLA O PRINCÍPIO DA TIPICIDADE. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO, PREVISTO NO ART. 61, §1º, DA LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES, QUE NÃO CONSISTE EM PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, FICANDO ASSIM EXCLUÍDO DA INCIDÊNCIA DO ICMS. O FATO DE A ATIVIDADE DE PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET NÃO SE SUJEITAR À TRIBUTAÇÃO PELO ISS NÃO A DESLOCA PARA A SEARA DO IMPOSTO ESTADUAL. PRECEDENTES TAMBÉM DESTA TRIBUNAL, ATÉ ANTERIORES À CONSOLIDAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA, RECONHECENDO A INEXISTÊNCIA. 2 DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. PROVIMENTO DO APELO, COM FULCRO NO ART. 557, §1º-A, CPC, PARA JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO INICIAL, DECLARANDO INEXISTENTE A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Apelação Cível nº 57970/06, Terceira

Câmara Cível, Relator Desembargador Luiz Fernando Ribeiro de Carvalho, 30.05.2007).

Já no que concerne à tributação dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet pelo ISSQN, a exemplo da ementa abaixo transcrita, são reiterados os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a “taxatividade” da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 56/87, isto é, sobre a viabilidade da tributação, pelo ISSQN, apenas e tão-somente, dos serviços nela previstos:

A lista do aludido diploma legal (Código Tributário Nacional, art. 71; Ato Complementar nº 3/67; Decreto-Lei nº 406/68; Lei Complementar nº 56/87) é taxativa e, para que o tributo seja devido, é mister que a atividade esteja expressamente na lista¹⁰².

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), seguindo a mesma orientação, pacificou o tema ao consagrar, com sólidas raízes, o entendimento segundo o qual somente os serviços incluídos em lista aprovada por lei complementar podem ser tributados, dada a reconhecida “taxatividade” desta.

Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LISTA DE SERVIÇOS DO DL Nº 406/68. PRECEDENTES DO STJ.

1. Não se admite a incidência do ISS sobre atividades que não estão incluídas na lista de serviços do Decreto-Lei n. 406/68.

Precedentes: AgRg no Resp 631.563/MG, Min. José Delgado, 1ª T., DJ de 13.12.2004; AgRg no Ag 532.928/MG, Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., DJ de 10.05.2004.

2. Recurso especial a que se dá provimento¹⁰³.

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná manteve o entendimento acima:

APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - DECADÊNCIA - NÃO OCORRÊNCIA - ISS - NÃO INCIDE SOBRE SERVIÇO DE PROVIMENTO DE INTERNET - NECESSIDADE DE PREVISÃO EXPRESSA EM LEI COMPLEMENTAR - TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. Tratando-se de mandado de segurança preventivo, não se opera a decadência, eis que a lesão temida está sempre presente, em um renovar constante. Não é possível a interpretação

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário nº 87.628/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Cunha Peixoto. D.J. 12.12.1977. Esclareceu-se no parênteses e grifou-se.

¹⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 952.169/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 28.08.2007, D.J. 13.09.2007, p. 179.

extensiva ou analógica da lei complementar. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO¹⁰⁴.

E, ainda, os Tribunais de Justiça dos Estados de Santa Catarina¹⁰⁵ e do Rio Grande do Sul¹⁰⁶ manifestaram-se pela inexigibilidade do ISSQN sobre o provedor de Internet, uma vez que tal atividade não está descrita na lista de serviços prescrita pelo Decreto-Lei nº 56/87.

Conforme já explanado, a prévia definição, por parte de lei complementar, do serviço tributável constitui requisito inafastável para que, de sua prestação, decorra o nascimento da obrigação de pagar ISSQN. Em outros termos, sem esta prévia definição, não se poderá reconhecer serviço cuja execução dê causa à cobrança do tributo municipal.

O ministro aposentado do STJ Demócrito Reinaldo oferece resenha jurisprudencial bastante ilustrativa a respeito:

Já nos primórdios da vigência da legislação complementar (Decreto-Lei nº 406/68 e LC nº 56/87), a jurisprudência dos Tribunais Superiores placitou o entendimento da doutrina e a Suprema Corte, pelo seu Pleno, firmou diretriz no sentido da taxatividade da lista de serviços (RTJ, v. 73/490).

No Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência consolidou-se em prol da taxatividade da lista, com o aceno a dois aspectos:

1 – a lista de serviços (que acompanha o Decreto-Lei nº 406/68 e LC nº 56/87) é taxativa, exaustiva, inadmitindo-se, na sua aplicação, o recurso à analogia, visando a alcançar hipóteses de incidência diversas das, ali, consignadas;

2 – em face do caráter de taxatividade da lista, cabe à lei municipal (ou distrital) ater-se ao rol nela previsto.

São inúmeros os precedentes, transcrevamos alguns:

(...)

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e desta Corte tem firmado escólio no sentido de que a lista prevista no Decreto-Lei nº 406/68, alterado pelo Decreto-Lei nº 834/69, é de caráter taxativo, cabendo à lei municipal, por imperativo de norma constitucional, ater-se ao rol nela previsto.

(...)

¹⁰⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tributário. Apelação Cível nº 439.177-9. 1ª Câmara Cível. Relator Desembargador Sérgio Rodrigues. Julgado em 08.04.2008.

¹⁰⁵ Nesse sentido: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Tributário. Apelação Cível n. 2005.022674-0, Primeira Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Volnei Carlin, Julgado em 06.10.2005. BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Tributário. Apelação Cível n. 2005.024857-1, Primeira Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Vanderlei Romer, Julgado em 13.10.2005. BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Tributário. Apelação Cível n. 2005.021325-5, Segunda Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Jaime Ramos, Julgado em 18.10.2005.

¹⁰⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Tributário. Apelação Cível n. 70007443906, Primeira Câmara Cível, Relator Desembargador Roberto Canibal, Julgado em 03.12.2003.

A lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 é taxativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso à analogia, visando a alcançar hipóteses e incidência diversas das, ali, consignadas¹⁰⁷.

Consoante entendimento pacífico desta Corte a jurisprudência do Eg. Supremo Tribunal Federal, a Lista de Serviços constante do DL nº 406/1968, alterado pelo DL nº 834/1969, é taxativa, não podendo a lei municipal, por imperativo constitucional, extrapolá-la.

(...)

Não se admite interpretação analógica da lista de serviços que acompanha o Decreto-Lei nº 406/68, alterado pelo Decreto-Lei nº 834/69, visto que a mesma é taxativa e não exemplificativa. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal¹⁰⁸.

(...)

Consoante iterativa jurisprudência da Corte não incide ISS sobre os serviços bancários não incluídos na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, que é taxativa¹⁰⁹.

Como se vê, não é a simples circunstância de uma pessoa prestar serviço que pode fazer nascer a obrigação de pagar ISSQN, mas, sim, o fato de alguém prestar, a terceiro, remuneradamente, um serviço definido em lei complementar.

Convém sublinhar, ainda, que simples atos intermediários ou paralelos à aludida prestação não implementam o fato gerador do ISSQN, que só ocorrerá se estiverem atendidas as demais condicionantes aqui destacadas.

Vale dizer, o tributo incide sobre a prestação de serviços descritos na lista aprovada por lei complementar como *atividades-fim*; não sobre os atos que, tão-só, podem levar à mesma prestação, ou seja, *atividades-meio*, nem sobre os que sejam apenas simétricos ou análogos aos tributáveis.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 192.635/RJ, DJ 31.05.1999.

¹⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 102.291/SP, DJ 18.11.1996.

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 68.876/MG, DJ 01.08.2000.

6 CONCLUSÃO

Ficou demonstrado que as regras-matrizes do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), constitucionalmente traçadas, não albergam os serviços de provimento de acesso à Internet (*hosting*).

Ora, constitui ponto pacífico a consideração segundo a qual os tributos só nascem após a ocorrência de seus *atos imponíveis*.

Discorrendo a respeito, Roque Carrazza deixou consignado:

...para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei, o que implica em tipicidade. Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo)..., devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública, que reconheça a existência de um tributo (lançamento) ou que leve à sua efetiva arrecadação (cobrança tributária) deve encontrar respaldo numa lei.

O “princípio da tipicidade” impõe que o tributo só seja exigido quando se realiza, no mundo fenomênico, o pressuposto de fato, a cuja ocorrência a lei vincula o nascimento da obrigação tributária. Dito de outra maneira, o tributo só pode ser validamente exigido quando nasceu por vontade da lei. Se não realiza o “fato imponible tributário” (fato gerador *in concreto*), isto é, se não se cumprem integralmente os elementos do “suposto de fato legal” (sempre minucioso, de modo a permitir que o contribuinte calcule antecipadamente a carga tributária que terá o dever de suportar), o lançamento e a arrecadação do tributo serão inválidos¹¹⁰.

Portanto, como no caso concreto, não se está diante nem de serviço de comunicação implementado (art. 155, II, da CF/88), nem de serviço definido em lei complementar (art. 156, III, da Carta Maior), obviamente não ocorre o fato imponible, seja do ICMS-comunicação, de competência estadual, seja do ISSQN, instituído pelos Municípios.

Assim, além dos entraves apontados ao longo desta, a pretensão de exigir o pagamento do tributo de quem desempenha referidas atividades contraria frontalmente tanto o artigo 150, I, da Constituição, o princípio da estrita legalidade da tributação, como o artigo 97, I, do Código Tributário Nacional que o reproduz no plano das normas gerais de direito tributário.

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2003, pp. 387/388.

Ademais, a competência para tributar todas as operações realizadas na Internet deve ser identificada a partir de uma análise constitucional, identificando-se os específicos campos reservados a cada ente político.

Grande parte dos provedores de acesso à Internet presta o referido serviço a título oneroso, mediante a cobrança de uma quantia mensal dos respectivos usuários, havendo a inequívoca identificação do conteúdo econômico no que diz respeito ao exercício dessa atividade, o que enseja, por parte das pessoas políticas, o ânimo de tributar essa prestação.

Tal serviço, que consiste em conectar o usuário à rede mundial, depende da anterior prestação de um serviço de telecomunicação (telefonia, cabo, satélite etc.), que será o sustentáculo de toda a comunicação a ser eventualmente realizada. Em outras palavras, o referido serviço de acesso é um *plus* ao serviço de telecomunicação e com este não se confunde.

A Constituição Federal, em seu artigo 22, inciso IV, estabeleceu a competência privativa da União Federal para legislar sobre telecomunicações e o legislador federal exerceu a aludida competência constitucional ao editar a Lei nº 9.472, de 16 de junho de 1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT. Referida lei, em seu artigo 61, denominou os serviços prestados pelos provedores como serviço de valor adicionado, 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.

Mais adiante, a LGT, no parágrafo 1º, do artigo 61, disciplinou que “serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicação que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”. Com o intuito de explicitar os referidos preceitos extraídos da LGT, destacam-se as disposições da Norma nº 004/95, expedida pelo Ministério das Comunicações.

Identificada a natureza jurídica do serviço de acesso a provedor de Internet (serviço de valor adicionado), pode-se afirmar que sua tributação depende de competência a ser exercida pelos Municípios.

O condicionamento do exercício da competência tributária municipal à prévia edição de lei complementar, nos exatos termos previstos pelo citado artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, acaba por violar o princípio da autonomia dos Municípios (artigo 18,

caput, CF/88) e, conseqüentemente, ao próprio princípio Republicano, que garante a isonomia entre os diversos entes políticos.

Entretanto, não há como se desconsiderar o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, órgãos responsáveis pela palavra final em eventual demanda judicial, os quais vêm decidindo pela necessidade da edição de lei complementar para tal finalidade (conferindo, conseqüentemente, natureza taxativa à lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68).

De qualquer modo, independentemente da natureza que se dê à lista de serviços em análise (taxativa ou exemplificativa), deve, necessariamente, haver expressa previsão legal sobre os serviços que se pretende abranger na tributação pelo ISSQN.

Não se pode admitir é que os Municípios procurem submeter determinados serviços à cobrança do ISSQN sem que haja qualquer previsão legal nesse sentido (em lei complementar ou em lei ordinária municipal) através da utilização de analogia, em ofensa ao artigo 108, § 1º, do CTN e, pior ainda, ao próprio princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

Como bem pondera Hugo de Brito Machado¹¹¹:

Há quem afirme que a finalidade essencial do Direito Tributário é assegurar ao Estado as receitas de que necessita para realização de seus objetivos. Pensamos, porém, que a finalidade essencial do Direito Tributário, e em especial dos princípios jurídicos fundamentais da tributação, é limitar o poder de tributar que é inerente à soberania estatal.

Remata o autor:

Os argumentos colocados na defesa de teses fazendárias, sejam eles fundados no sempre invocado interesse público, ou na solidariedade, da qual o tributo seria instrumento, são de validade apenas aparente. No fundo são ingênuos ou demagógicos. O interesse público mais respeitável reside exatamente no cumprimento da lei, no respeito pela ordem jurídica estabelecida. Já a solidariedade, que realmente deve ser por todos praticada, não se presta como fundamento para a cobrança de tributo. Tanto porque o pagamento do tributo é um dever jurídico, e não um gosto de benemerência, como porque o Estado tem se revelado um péssimo instrumento da solidariedade humana¹¹².

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na Internet*. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 89.

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit*, p. 89.

Em suma, o Direito tributário ao fugir do princípio da tipicidade fechada pode-se constituir em instrumento de opressão, que não atende senão à volúpia insaciável arrecadadora dos entes tributantes.

BIBLIOGRAFIA

ABREU, Claudio e PRADO, Marcos Vinicius Passarelli. *Tributação na Internet*. Revista Dialética de Direito Tributário (RDT) nº 67.

A disputa pela fatia da arrecadação tributária na internet, em www.subjudiceonline.com.br

ALMEIDA, Edgard Pitta de. *A tributação dos serviços de acesso à Internet*. RDT nº 14.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, São Paulo, 2005.

ANGEIRAS, Luciana. *Internet: o Direito na Era Virtual*. Organização de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. *Capacidade Contributiva*. 1 RDT nº 47

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. RT. São Paulo. 1971.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 6ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1988-1989, vol. 6, tomo I.

BEIJA, Osvaldo Bispo de. Palestra *Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico*. Proferida no dia 13 de junho de 2000, no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação na Escola de Administração Fazendária em Brasília-DF.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*, RT, São Paulo, 1975.

BOTALLO, Eduardo e TURCZYN, Sidnei. *O regime jurídico-tributário dos serviços de hospedagem de sites (Hosting) na Internet*. RDT nº 98.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tributário. Recurso Extraordinário nº 87.628/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Cunha Peixoto. D.J. 12.12.1977.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 102.291/SP, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, julgado em 10.10.1996, DJ 18.11.1996 p. 44854)

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 192.635/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro Demócrito Reinaldo, julgado em 29.04.1999, DJ 31.05.1999 p. 93.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 68.876/MG, Segunda Turma, Relator Ministro Paulo Gallotti, julgado em 01.06.2000, DJ 01.08.2000 p. 218)

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial 323.358/PR, Relator Ministro José Delgado, D.J. 03.09.2001, pg. 158.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 456.650/PR, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, D.J. 08.09.2003

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, Apelação Cível n. 70007443906, Primeira Câmara Cível, Relator Desembargador Roberto Canibal, Julgado em 03.12.2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR, Segunda Turma, Relator Ministro José Delgado, julgado em 11.05.2005, D.J. 20.03.2006, p. 181.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Tributário. Apelação Cível n. 2005.022674-0, Primeira Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Volnei Carlin, Julgado em 06.10.2005.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Tributário. Apelação Cível n. 2005.024857-1, Primeira Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Vanderlei Romer, Julgado em 13.10.2005.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Apelação Cível n. 2005.021325-5, Segunda Câmara de Direito Público, Relator Desembargador Jaime Ramos, Julgado em 18.10.2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial n 511.390/MG. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 19.05.2005. D.J. 19.12.2005 p. 213.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 736.607/PR, 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, D.J. 19.12.2005

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tributário. Apelação Cível nº 372003-6, 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Sérgio Rodrigues, Julgado em 27.02.2007.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Apelação Cível nº 57970/06, Terceira Câmara Cível, Relator Desembargador Luiz Fernando Ribeiro de Carvalho, 30.05.2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 952.169/PR, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 28.08.2007, D.J. 13.09.2007, p. 179.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Tributário. Agravo de Instrumento nº 2007.002.30853, 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Camilo Ribeiro Rulière, Julgado em 25/03/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Recurso Especial nº 674.188-PR, Segunda Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, julgado em 25.03.2008. D.J. 23.05.2005, p. 193.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Tributário. Apelação Cível nº 439.177-9. 1ª Câmara Cível. Relator Desembargador Sérgio Rodrigues. Julgado em 08.04.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. AgRg nos EDcl no Ag 883.278/RJ, Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 04.03.2008, DJ 05.05.2008, p. 1

CARRAZA, Roque Antônio. *ICMS*. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª Edição, São Paulo, Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 02ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999.

CASTRO, Aldemário de Araújo. *Revolução da informação – Os meios eletrônicos e a tributação da nova realidade*, in Revista Consultor Jurídico, 12.12.2000.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. vol. 1, SP : Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*, 8ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999.

Competência impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à Internet, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75, dezembro de 2001.

Comunicação e serviços de comunicação – inconstitucionalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98. Repertório IOB de jurisprudência, JUL/2001, nº 13/01.

CRUZ, Diniz Ferreira. *Lei complementar em matéria tributária*, José Bushatsky Editor, São Paulo, 1978.

DINIZ, Maria Helena. *Normas Constitucionais e seus Efeitos*. 2ª ed, Saraiva, 1992.

EVEMP – Eventos Empresariais Ltda. Informativo Jurídico e Tributário: *tributação de empresas provedoras de acesso à internet: ISS ou ICMS?* Ano 5. ed. 19. Jan-fev/2001.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FERREIRA, Ana Amélia de Castro, *Tributação Ponto Com*, encontrado no site <http://infojus.com.br>.

GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. Dialética, São Paulo, 2000.

_____. *Direito e Internet: relações jurídicas na sociedade informatizada*. Coordenadores: Marco Aurélio Greco e Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Internet e competência tributária*. Dialética, São Paulo, 2001.

HARADA, Kiyoshi. *Tributação na Internet*. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

ICHIARA, Yoshiaki. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

INTERNET: Jus Navigandi, E-book, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais, Tribunais Estaduais.

JUNIOR, Onofre Alves Batista e ANDRADE, Alberto Guimarães. *Provedor de Internet e o ICMS*. RDT nº 112.

LAVIERI, João Vicente. *Internet: incidência do ICMS ou ISS?* Consulex. 1999.

Limites Constitucionais à Tributação na Internet, in: <http://www.infojus>.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentário ao Código Tributário Nacional (Vol. I)*. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4a ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Tributação na Internet*. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 89.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Internet e as questões tributárias: ISS ou ICMS?* Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002.

_____. *O Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 15ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. Coordenador. *Curso de Direito Tributário - Volume 2*. Belém: CEJUP, 1995.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do Imposto sobre Serviços*, 3ª edição, Atlas, São Paulo, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre serviço de comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *ICMS - Teoria e Prática*, 3.ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 4ª ed., Dialética, São Paulo, 2005.

_____. *Tributação na Internet*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*, Dialética, São Paulo, 2000.

MELO, Omar Augusto Leite. *Novas discussões sobre a tributação dos provedores de conexão à Internet*. RDT nº 78.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1990.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*, 1975, RT.

_____. "Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza", *Curso de Direito Tributário* (org. Ives Gandra da Silva Martins), vol. 02, 5ª edição, CEJUP, São Paulo, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo: *Código Tributário Nacional- Comentários, Doutrina e Jurisprudência*, São Paulo, Editora Saraiva, 2003

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

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 9ª edição. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado Editora. 2007.

Pareceres do Conselho de Estudos Jurídicos. Drs. João Vicente Lavieri, Allaymer Bonesso e João Tranchesi Jr.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO, Editora Dialética;

Revolução da informação – Os meios eletrônicos e a tributação da nova realidade. Revista Consultor Jurídico, dez/2000.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da: *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*, 17ª Edição, São Paulo, Editora Renovar, 2003;

SANTI. Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Max Limonad, São Paulo, 2000.

SARMENTO, DANIEL. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas Constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Perfil tributário do provedor na internet*. Disponível em: Acesso em: 16 abr. 2008.

TENÓRIO, Igor. Maia, José Motta. *Dicionário de Direito Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à Internet. Revista Consulex n° 10, 1997.

Tributação na Internet. Editora Revista dos Tribunais, 2001

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 7ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2000.

WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. *A possibilidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços nas operações da Internet.*

YAMASHITA, Fugimi, *Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas 2.*