

**CARLOS RENATO RETTIG**  
**MARCOS ROBERTO SCHNAIDER**

**CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO SOBRE A INCIDÊNCIA DO ICMS DOS  
PROVEDORES DE INTERNET**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do Título de Especialização em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Moisés Prates Silveira

**CURITIBA**

**2002**

## **LISTA DE SIGLAS**

ISS – Imposto sobre Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

IVC – Imposto de Vendas e Consignações

CTN – Código Tributário Nacional

RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR – Imposto de Renda

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações

ABRANET – Associação Brasileira dos Provedores de Acesso à Internet

CF – Constituição Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

MINICOM – Ministério das Comunicações

LC – Lei Complementar

SEPRORJ – Secretaria dos Provedores do Rio de Janeiro

PUC-RJ – Pontifícia Universidade Católica do Estado do Rio de Janeiro

PUC-SP – Pontifícia Universidade Católica do Estado de São Paulo

UOL – Universo On-Line

CBEJI – Centro Brasileiro de Estudos Jurídicos de Internet

SUCESU – Sociedade de Usuários de Informática e Telecomunicações

EMBRATEL – Empresa Brasileira de Telecomunicações

## RESUMO

RETTIG, C. R. e SCHNAIDER, M.R. **Contribuição ao Estudo sobre a Incidência do ICMS dos Provedores de Internet.** Com a constante evolução dos meios de comunicação, surgiu durante os anos sessenta a Internet, a qual nesse período foi criada com o intuito e exclusividade de uso militar nos Estados Unidos, que com uma rede de computadores criaram a comunicação militar, servindo então como uma importante “arma” da qual os militares podiam se utilizar dessa comunicação com segurança sobre as suas atividades, sem que outros pudessem penetrar nesse meio. Nos dias atuais é comum o uso da Internet por meio de acessos, aos provedores desse serviço; e que a constituição federal de 1988, os serviços de comunicação passaram a ser no campo da tributação, de competência exclusiva dos Estados e Distrito Federal, gerando fonte de recursos através da tributação desses serviços, e sendo ao mesmo tempo combatida pelos provedores de internet, causando polêmica sobre esse tributo. O sistema tributário, da arrecadação de fundos – TRIBUTOS – é capaz de prover a subsistência e manutenção do Estado e dos bens maiores por ele visados. O tributo, portanto, é a contribuição de cada cidadão para que o Estado possa desempenhar bem suas atribuições, ou como melhor define o vigente Código Tributário Nacional (art. 3º), “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Vários são os tipos de tributos existentes no Brasil. Entretanto, para fins deste estudo, salientamos a importância de um tributo de natureza estadual: o ICMS. Pretendeu-se ponderar através da análise da incidência deste imposto sobre os provedores de Internet, os aspectos legais, trazendo à tona as diversas características que o assunto gera, delineando-se uma contribuição sobre a tributação nesta natureza de serviço.

Palavras-chave: **Incidência do ICMS nos provedores de Internet.**

E-mail: [crrettig@pr.gov.br](mailto:crrettig@pr.gov.br)

[schnaide@pr.gov.br](mailto:schnaide@pr.gov.br)

## INDICE

<b>LISTA DE SIGLAS</b>	<b>III</b>
<b>RESUMO</b>	<b>IV</b>
<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>2. METODOLOGIA</b>	<b>4</b>
<b>3. DESENVOLVIMENTO</b>	<b>6</b>
3.1. O ICMS	6
3.1.1 A Origem do ICMS	6
3.1.2 Conceito	7
3.1.3 As características do ICMS	8
3.1.4 As regras do ICMS	9
<b>3.2 DOS ASPECTOS LEGAIS</b>	<b>14</b>
<b>3.3. DOS PROVEDORES – HISTÓRICO</b>	<b>18</b>
<b>3.4. COMPETÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – ESTADOS x MUNICÍPIOS</b>	<b>22</b>
<b>3.5 DA INCIDÊNCIA DO ICMS S/ PROVEDORES DE INTERNET</b>	<b>29</b>
<b>4. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>51</b>
<b>5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>54</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O ICMS, principal imposto a nível estadual, tem incidência sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior.

Outro aspecto de grande relevância é o fato dele ser um Imposto indireto, ou seja, a carga econômica é suportada pelo consumidor final, enquanto o comerciante, o industrial e o prestador de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação apenas repassam, a cada etapa de circulação, o montante do Imposto aos preços. Dessa maneira, a cada mercadoria ou serviço adquirida por um consumidor final, o empresário agregou ao seu valor todos os custos e gastos, inclusive o ICMS, restando-lhes apenas a obrigação que além de legal, é também moral e social de fazer os valores chegarem aos cofres públicos.

Com a necessidade de elaborar uma monografia com o objetivo de conclusão do curso de Auditoria Integral, ministrado pela Universidade Federal do Paraná, optamos por desenvolver um estudo sobre a incidência do ICMS dos provedores de Internet.

Diante deste estudo chegamos a delimitadores que auxiliem para a definição de como e quando tributar os provedores de Internet. Desta forma, o presente trabalho pretende identificar a existência de literatura e legislação, o montante de arrecadação e a caracterização da prestação de serviços de telecomunicações, como imposto estadual, prestando esclarecimentos sobre a polêmica existente na tributação do imposto, ICMS para o Estado ou ISS para o Município.

Qualquer pessoa ou empresa pode ser provedor de acesso Internet no Brasil. Não existe nenhuma legislação que impeça ou que exija certificação técnica.

Para que o provedor possa funcionar é necessário:

- Softwares operacionais, Servidores de Acesso (computadores conectados a linhas telefônicas) que recebem as chamadas dos usuários;
- Rádios que conectam o Provedor à Internet e por onde passam as informações do usuário após conectado;

- Servidores (Computadores e softwares) para armazenar os sistemas que permitem toda a operação;
- Cadastramento de usuários (para autenticação do usuário);
- Servidor de e-mail (correio eletrônico);
- Servidor de web (hospedagem de páginas);
- Servidor de chat (bate papo on line);
- Servidores de segurança (secure Site Server);
- Servidores de comércio eletrônico;
- Firewall (sistema de segurança contra invasões);
- Softwares diversos de controle da operação.

#### Telecomunicações:

Para atender as chamadas dos usuários, o provedor tem que ter contratada a operadora local, um número de linhas suficiente para o atendimento de chamadas simultâneas. A relação atual é de cerca de 1 (linha), por cada 12 usuários.

Os provedores pagam pela instalação de tais linhas e mensalmente pagam como usuário comum.

Quando o usuário é conectado, após a identificação, o mesmo entra numa rede que lhe permite ficar nos servidores do provedor, ou sair para visitar outros sites espalhados pelo mundo.

Dependendo do número de clientes do provedor que possam estar em simultâneo acesso, a banda ou link tem de ser compatíveis para não gerar lentidão na rede.

Para que tal seja tecnicamente possível, o provedor tem de contratar da Embratel uma conexão de serviço Internet (internacional) dedicada.

Tal conexão, no Brasil só pode ser adquirida da Embratel e o seu preço, se comparado com os preços internacionais, por exemplo nos USA, chega a custar 8 vezes mais cara no Brasil.

#### Suporte Técnico:

Praticamente todos os provedores no Brasil hoje oferecem suporte técnico de atendimento ao cliente via telefone ou fax. São equipes que funcionam 24 horas por dia.

**Staff:**

Todo o provedor ao se constituir em empresa com o objetivo de prover acesso à Internet, tem de estabelecer equipes técnicas, desenvolvimento, manutenção, atendimento, segurança, etc. Equipes administrativas capazes de cuidar do faturamento dos serviços a clientes, com cobrança bancária ou através de cartão de crédito realizam essas operações diariamente.

É necessário esclarecer que todo o processo que permite prestar serviço de acesso à Internet, exige a manutenção de sistemas de backup e sistemas redundantes para evitar perdas de prestação de serviço por parte de clientes.

O serviço prestado pelos provedores é um alavancador do tráfego de telefonia gerado. As empresas de telecomunicações cobram pelo tempo de utilização das linhas telefônicas.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a qual transferiu a competência de tributação da comunicação para os Estados, justifica-se uma análise sobre a legalidade arguida pelo Estado, para a exigência da tributação sobre os provedores de internet, caracterizando o ciclo da operação para situar o momento da exigência.

No aspecto da arrecadação, relata-se a influência do recolhimento pelo qual os provedores são responsáveis.

Expõe-se também no presente trabalho as diversas discussões judiciais no que tange a incidência do imposto sobre os provedores, para proporcionarmos esclarecimentos e posicionamentos, quanto à incidência do ICMS, ou do ISS.

## 2. METODOLOGIA

O presente estudo é preponderantemente “bibliográfico”, porque tentou-se reunir as contribuições científicas sobre a incidência do imposto estadual “ICMS”, sobre os provedores de internet.

“A pesquisa é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todo o estudo seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas (...)” Gil (1989: 48).

Para o desenvolvimento desse estudo teórico pretendido, determinamos como passos a serem seguidos, a identificação de fontes bibliográficas e posicionamentos jurídicos sobre o assunto, caracterização com fundamentações embasadas nas conceituações legais, informações com dados reais o impacto financeiro ao Estado em função da tributação, e como as empresas estão se comportando frente ao recolhimento do imposto estadual.

O Conselho Nacional de Política Fazendária “Confaz”, através do Convênio nº 69/88, firmou entendimento pela incidência do ICMS na prestação de serviço de comunicação, sendo praticada a alíquota de 25% sobre o valor da prestação do serviço, o que foi alterada pela Lei 13.410/01, a qual fixou a alíquota de 27% a partir de janeiro de 2002..

A partir de então passaram os Estados a cobrança do tributo, fato que obrigou as empresas a buscar solução junto ao Poder Judiciário.

A legislação atual faz apontamentos do que os interessados na prestação do serviço em questão, provedores de internet, e Estado estão discutindo, direcionando a questão em torno de pareceres de tributaristas, juristas, etc.

Nos âmbito dos tribunais de justiça, sejam estaduais ou federais, encontramos diversas ações sub-júdice, sem termos ainda decisão irreformável sobre a questão.

Os Tribunais Estaduais não se posicionaram pacificamente sobre a matéria, coexistindo decisões que ora isentam a incidência do ICMS, ora do ISS e que fundamentadas sob os mais variados argumentos, gerou incertezas.

Pairando dúvida sobre o imposto incidente sobre a atividade, as empresas se deparavam com a seguinte situação fática: provedores que nada recolhiam, outros que depositavam o valor em Juízo, e outros tantos que recolhiam o ICMS ou o ISS.

As questões levantadas trazem à tona o entendimento dado ao que determinamos de fato gerador.

A palavra provedor tem dupla significação no campo da internet: de um lado significa aquele que alimenta a rede com informações e de outro significa aquele que viabiliza a conexão de alguém à rede. Existe, portanto, o provedor de informações e o provedor de acesso.

Esse provedor, na verdade, é um intermediador que trabalha como elemento de ligação entre a rede e o usuário, seja provendo informações sem sentido amplo, seja permitindo o acesso do usuário da internet. Tal atividade, naturalmente, é remunerada.

### 3. DESENVOLVIMENTO

#### 3.1. O ICMS

Dentre as diversas graduações dos tributos – impostos, taxas e contribuições de melhoria, o imposto é o tributo por excelência, tamanha a sua importância, haja visto o seu volume de arrecadação em relação às demais modalidades. É comum, inclusive, tratar-se do gênero (tributo) pela espécie (imposto).

De acordo com o art. 16, do Código Tributário Nacional:

***“Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.***

Pode-se dizer que os impostos são recursos que o Poder Público toma dos administrados, sem contraprestação específica, e que servem para custear suas atividades.

Estes tributos podem ser classificados em diretos e indiretos, sendo que os diretos consistem naqueles em que a pessoa que sofre o ônus, é a mesma que recolhe aos cofres públicos, como é o caso, por exemplo, do Imposto de Renda (IR) ou do Imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Os indiretos são aqueles em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito, ou seja, quem recolhe o imposto aos cofres públicos não é quem paga na realidade. Exemplo deste tipo de imposto, é o ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que agora trataremos com mais acuidade.

##### 3.1.1 A origem do ICMS

O atual ICMS, nasceu com a Emenda Constitucional nº 18, incorporada à constituição de 1967, sob a forma de ICM - imposto sob a circulação de mercadorias. Na época, veio para substituir o imposto de vendas e consignações (IVC), previsto pela Constituição de 1946 como esteio das finanças dos Estados e municípios, sendo amplamente saudado, pois enquanto o IVC era um tributo incidente em cascata, o ICM era um imposto sobre o valor adicionado em cada etapa da produção ou comercialização de bens. Compensando-se o que era devido em cada etapa da circulação com o montante cobrado nas etapas anteriores pela

mesma ou outra unidade da Federação, o imposto não mais favorecia a integração vertical da produção e sua incidência podia ser eliminada nas exportações.

Hoje o ICM transformou-se em ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

A Constituição de 1988, tentando fortalecer o pacto federativo, procurou aumentar a autonomia tributária dos Estados, admitindo que o ICMS fosse seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços, e liberando as alíquotas internas entre os limites máximo e mínimo eventualmente estabelecidos por resolução do senado.

O ICMS é, na atualidade, o principal imposto dos Estados. Na realidade ele representa mais de 93% da sua arrecadação tributária própria, apresentando grande importância não somente para o Estado, mas também para toda a população, que o está pagando a todo instante.

Um aspecto que representa substancial mudança em relação ao antigo ICM é a seletividade das alíquotas em função da essencialidade das mercadorias ou serviços. Embora essa seletividade ainda seja uma intenção para o futuro, mais um princípio que uma realidade, o importante é sua inserção no texto constitucional, habilitando o legislador ordinário a dela lançar mão em melhor oportunidade.

Quando se fala em alíquotas do ICMS, estamos nos referindo às alíquotas nominais ou legais, conceito distinto, neste caso, de alíquotas reais. Alíquotas nominais são as definidas em lei e alíquotas reais são aquelas obtidas pelo cálculo do ônus do tributo sobre o lucro ou ganho pretendido pela empresa.

### 3.1.2 O Conceito

O conceito de fato gerador do ICMS emerge do art. 1º da Lei Complementar nº 87/96, que assim dispõe, *in verbis*:

**Art. 1º. Compete aos Estado e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas á circulação e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.**

**Art. 2º: O imposto incide sobre:**

**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.**

.....  
**Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

**VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.**

Logo, a prestação de serviços de comunicações, constitui fato gerador do ICMS, nos termos da Lei 11580/2001.

Quanto à cumulatividade, o ICMS é um imposto não-cumulativo, sendo creditado o imposto recolhido nas etapas anteriores, fazendo com que o produto, na etapa final, sempre tenha a mesma carga tributária, independentemente da quantidade de etapas de circulação.

As prestações de serviço, objeto do ICMS, são aquelas de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Os serviços de transporte e comunicações, cuja prestação é iniciada no exterior são, da mesma forma, objeto de incidência do imposto, sendo sujeito ativo o Estado onde é iniciado o serviço no território nacional.

### 3.1.3 As características do ICMS

O ICMS possui a característica de ser um imposto seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços, sendo as suas diferentes alíquotas, a forma como o legislador encontrou para colocar em prática esta característica. A alíquota vigente para cada bem é aplicada sobre uma base de cálculo, na forma de cálculo por dentro, de forma que no valor resultante da operação esta incluído o valor do ICMS. Também possui a característica de ser um imposto não cumulativo, de forma que em cada operação de débito, é compensado como crédito o valor pago na operação anterior, sendo recolhido apenas sobre o valor agregado.

Vale dizer ainda, que a receita do ICMS é dividida entre o Estado, que fica com 75%, e os Municípios, que ficam com os 25% restantes, divididos, na sua maior parte, proporcionalmente ao valor adicionado gerado em cada município.

### 3.1.4 As regras do ICMS

As regras para o estabelecimento das alíquotas do ICMS encontram-se no texto constitucional, em seu artigo 155, § 2º, inciso IV e Lei Estadual nº 13410/2001, artigo 14, e podem ser resumidas da seguinte forma:

#### a) Operações e prestações interestaduais e de exportação:

- ◆ São estabelecidas através de Resolução do Senado Federal;
- ◆ Iniciativa da Resolução: Presidente da República ou um terço dos Senadores;
- ◆ Aprovação da Resolução: maioria absoluta do Senado Federal;
- ◆ Aplicar-se-á a alíquota interestadual quando o remetente e o destinatário estiverem situados em Estados diferentes, sendo o destinatário contribuinte do ICMS. Quando o destinatário não for contribuinte, será aplicada a alíquota interna, mesmo que a operação seja interestadual.

#### b) Operações e prestações internas:

- ◆ O Senado Federal estabelece alíquotas mínimas, mediante Resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- ◆ O Senado Federal fixa alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados, mediante Resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

As alíquotas internas atualmente em vigência são:

- alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços:

b) armas e munições, suas partes e acessórios classificados no Capítulo 93 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;

c) asas-delta, balões e dirigíveis classificados na posição NBM/SH 8801;

e) embarcações de esporte e de recreio classificadas na posição 8903 da NBM/SH;

f) energia elétrica destinada à eletrificação rural (Lei n. 13.410/01);

i) peleteria e suas obras e peleteria artificial classificadas no Capítulo 43 da NBM/SH;

j) perfumes e cosméticos classificados nas posições 3303, 3304, 3305 e 3307 da NBM/SH;

II - alíquota de 12% (doze por cento) para as operações e prestações com os seguintes bens, mercadorias e serviços:

a) animais vivos;

b) calcário e gesso;

c) farinha de trigo;

d) máquinas e aparelhos industriais (exceto peças e partes), classificados nas posições 8417 a 8422, 8424, 8434 a 8449, 8451, 8453 a 8465, 8468, 8474 a 8480 e 8515 da NBM/SH;

e) massas alimentícias classificadas na posição 1902 da NBM/SH, desde que não consumidas no próprio local;

f) óleo diesel;

g) os seguintes produtos avícolas e agropecuários, desde que em estado natural:

1. abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, algodão em caroço, almeirão, alpiste, amendoim, aneto, anis, araruta, arroz, arruda, aspargo, aveia, azedim;

2. batata, batata-doce, beringela, bertalha, beterraba, beterraba de açúcar, brócolis, brotos de feijão, brotos de samambaia, brotos de bambu;

3. cacateira, cambuquira, camomila, cana-de-açúcar, cará, cardo, carnes e miúdos comestíveis frescos, resfriados ou congelados, de bovinos, suínos, caprinos, ovinos, coelhos e aves, casulos do bicho-da-seda, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, centeio, cevada, chá em folhas, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, colza, cominho, couve, couve-flor;

4. endívia, erva-cidreira, erva-de-santa maria, erva-doce, erva-mate, ervilha, escarola, espinafre;

5. feijão, folhas usadas na alimentação humana, frutas frescas, fumo em folha, funcho;

6. gengibre, gergelim, girassol, gobo, grão-de-bico;

7. hortelã;
  8. inhame;
  9. jiló;
  10. leite, lenha, lentilha, losna;
  11. macaxeira, madeira em toras, mamona, mandioca, manjeriço, manjerona, maxixe, milho em espiga e em grão, morango, mostarda;
  12. nabo e nabiça;
  13. ovos de aves;
  14. palmito, peixes frescos, resfriados ou congelados, pepino, pimentão, pimenta;
  15. quiabo;
  16. rabanete, raiz-forte, rami em broto, repolho, repolho-chinês, rúcula, ruibarbo;
  17. salsão, salsa, segurelha, sorgo;
  18. taioba, tampala, tomate, tomilho, tremoço, trigo;
  19. vagem;
- h) produtos classificados na posição 1905 da NBM/SH;
- i) refeições industriais classificadas no código 2106.90.0500 da NBM/SH e demais refeições quando destinadas a vendas diretas a corporações, empresas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;
- j) sementes, embriões, ovos férteis, girinos e alevinos;
- l) serviços de transporte;
- m) tijolo, telha, tubo e manilha que, na sua fabricação, tenha sido utilizado argila ou barro como matéria-prima;
- n) tratores, microtratores, máquinas e implementos agropecuários e agrícolas (em todos excetuadas peças e partes) classificados nos códigos, posições ou subposições 8701.10.0100, 8701.90.0100, 8701.90.0200, 8201, 8424.81, 8432, 8433, 8436 e 8437 da NBM/SH;
- o) veículos automotores novos, relacionados no inciso I do art. 451, quando a operação seja realizada sob o regime da sujeição passiva por substituição tributária, com retenção do imposto relativo às operações subsequentes, observado o disposto no § 2º deste artigo;

p) produtos classificados na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias: assentos (9401); móveis (9403); suportes elásticos para camas (9404.10) e colchões (9404.2) (Lei n. 13.523/02).

III - alíquota de 18% (dezoito por cento) para os demais serviços, bens e mercadorias (Lei n. 13.410/01);

IV - alíquota de 26% (vinte e seis por cento) para as operações com (Lei n. 13.410/01):

a) gasolina;

b) álcool anidro para fins combustíveis;

V - alíquota de 27% (vinte e sete por cento) para operações e prestações com (Lei n. 13.410/01):

a) energia elétrica, exceto a destinada a eletrificação rural;

b) prestação de serviços de comunicação;

c) bebidas alcoólicas classificadas nas posições 2203, 2204, 2205, 2206 e 2208 da NBM/SH;

d) fumos e sucedâneos manufaturados classificados no Capítulo 24 da NBM/SH.

§ 1º Entre outras hipóteses as alíquotas internas são aplicadas quando:

a) o remetente ou o prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estiverem situados neste Estado;

b) da entrada de mercadoria ou bens importados do exterior;

c) da prestação de serviço de transporte, ainda que contratado no exterior, e o de comunicação transmitida ou emitida no estrangeiro e recebida neste Estado;

d) o destinatário da mercadoria ou do serviço for consumidor final localizado em outra unidade federada desde que não contribuinte do imposto.

§ 2º A aplicação da alíquota prevista na alínea "o" do inciso II, independerá da sujeição ao regime da substituição tributária nas seguintes situações:

a) em relação aos veículos classificados nos códigos 8701.20.0200, 8701.20.9900, 8702.10.0100, 8702.10.0200, 8702.10.9900, 8704.21.0100, 8704.22.0100, 8704.23.0100, 8704.31.0100, 8704.32.0100, 8704.32.9900, 8706.00.0100 e 8706.00.0200 da NBM/SH;

b) no recebimento do veículo importado do exterior, por contribuinte do imposto, para o fim de comercialização, integração no ativo imobilizado ou uso próprio do importador;

c) na operação realizada pelo fabricante ou importador, que destine o veículo diretamente a consumidor ou usuário final, ou quando destinado ao ativo imobilizado do adquirente.

As alíquotas para operações e prestações interestaduais são:

I - 12% para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias ou serviços a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo, ressalvado o disposto no inciso III deste artigo;

II - 7% para as operações e prestações interestaduais que destinem bens, mercadorias ou serviços a contribuintes estabelecidos no Distrito Federal e nos demais Estados não relacionados no inciso anterior, ressalvado o disposto no inciso seguinte;

III - 4% nas prestações de serviço de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal (Resolução n. 95/96 do Senado Federal).

O ICMS, como qualquer outro tributo, possui um conjunto de fatos que vinculam o nascimento da obrigação tributária de pagar, é o que se denomina de “*campo de incidência*”, ou, como comumente nomeamos de fato gerador.

O fato gerador é, pois, a situação previamente descrita em lei como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação de pagar tributos, ou seja, é o que da origem à obrigação tributária, assim entendida a obrigação representativa do poder jurídico por força do qual o Estado pode exigir de um particular, uma determinada prestação positiva ou negativa, nas condições definidas na lei tributária.

### 3.2. DOS ASPECTOS LEGAIS

O direito tributário pertence à categoria dos direitos obrigacionais, cuja característica é a de regularem relações entre dois sujeitos de direito (credor e devedor), com referência a uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação). O elemento central do direito obrigacional, aquilo que constitui essencialmente o conteúdo jurídico de um direito deste tipo, é, portanto, a obrigação, que pode ser assim definida: obrigação é o poder jurídico de um direito, por força da qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação, positiva ou negativa (objeto da obrigação), em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação).

A obrigação tributária, de acordo com o Código Tributário Nacional, pode ser: Principal e Acessória.

Todo contribuinte deverá cumprir suas obrigações, entre as quais se encontram as tributárias. A obrigação tributária divide-se em: Principal e Acessória. É fato gerador da obrigação tributária principal a situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência (CTN, arts. 113, parágrafo 1º e 114, I), (RICMS, Decr. 5141/01, art. 5º, VII). A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Já da obrigação tributária acessória é fato gerador, qualquer situação que na forma da legislação aplicável, imponha a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal, isto é, que não se refira ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e sim a ações ou omissões no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, parágrafo 2º), exemplo: emissão de Nota fiscal e escrituração de livros fiscais.

A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. (CTN, art. 113, parágrafo 3º).

O Direito Tributário se resume na teoria do fato gerador, é, nas palavras de MACHADO (1998, p.414):

"O mesmo que afirmar que todo o Direito Penal se resume ao estudo da tipicidade".

Todo ramo do direito tem o seu fato gerador. Na esfera tributária, o CTN cuida desse fato impositivo ao regular a matéria nos seus artigos 114 a 118.

O fato gerador terá de ser sempre um fato econômico de relevância jurídica ou um fato jurídico de consistência econômica, cuja eleição, pela lei, se destine a servir de pressuposto para o surgimento da obrigação de pagar um tributo determinado.

Do supra mencionado, depreende-se que não é o fato gerador que cria a obrigação tributária e sim a lei. O fato gerador é apenas um pressuposto material que o legislador estabelece para que a relação jurídica obrigacional se instaure.

Salienta-se, ainda, que existem dois tipos de obrigação. A obrigação que decorre da vontade das partes e a obrigação que decorre da lei. O primeiro tipo de obrigação é típico do direito obrigacional civil, enquanto que o segundo caracteriza a obrigação pública tributária.

A obrigação tributária guarda uma série de afinidades com a obrigação civil, principalmente quanto aos pressupostos básicos que lhe dão origem. A sua peculiaridade, no entanto, provém do brocardo latino *nullum tributo sine lege*, o que significa que a obrigação tributária decorre da lei. A sua característica mais marcante é sua natureza publicística, portanto.

A obrigação tributária é, portanto, *ex lege*, para impor ao contribuinte o ônus de pagar uma série de tributos, que serão sempre exigidos em virtude de lei e cobrados pela autoridade fazendária, com o fim de arrecadar receita para o Estado.

O ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior, é um tributo de competência privativa dos Estados e Distrito Federal, e que tem seu fundamento legal na Constituição Federal, art. 155, inciso II, e parágrafo 2º, itens I a XII; Lei nº 11.580/96, de 14 de novembro de 1996, do Estado do Paraná e Decreto nº 5141/2001, que "Aprova o Regulamento do ICMS".

A Lei Complementar 87/96, em seu Artigo 1o, repete esse dispositivo e, em seu Artigo 2o, Inciso III, 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.

A Lei Federal nº 9.472, de 16.07.97, nos artigos abaixo transcritos trazem definições sobre os serviços de telecomunicações:

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, radio eletricidade, 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.

O Ministério das Comunicações, através da Portaria anterior, nr 148/95, esclareceu 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".

O Decreto N. 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;"

### 3.3 DOS PROVEDORES (HISTÓRICO)

#### INTERNET

A Internet era, inicialmente, usada quase que exclusivamente para a distribuição de texto por um pequeno número de funcionários de Instituições norte-americanas dedicadas a pesquisa de defesa militar.

Teve a sua origem numa rede de computadores de uso principalmente militar nos Estados Unidos, durante os anos 60.

Foi criada com o intuito exclusivamente militar, como uma importante arma na guerra fria, visto que um de seus princípios de funcionamento era e é a procura de vários caminhos para alcançar determinado ponto, ou seja, na hipótese de um dos troncos (caminho pelo qual trafega o sinal eletrônico) estar obstruído, procuraria a rede um outro caminho que o substituísse.

Assim podemos definir a internet como um conjunto de redes interligadas, de abrangência mundial. Através da Internet estão disponíveis serviços como correio eletrônico, transferência de arquivos, acesso remoto a computadores, acesso a bases de dados e diversos tipos de serviços de informação, cobrindo praticamente todas as áreas de interesse da Sociedade.

A Internet é organizada na forma de espinhas dorsais backbones, que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas basicamente por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. Interligadas às espinhas dorsais de âmbito nacional, haverá espinhas dorsais de abrangência regional, estadual ou metropolitana, que possibilitarão a interiorização da Internet no País.

Conectados às espinhas dorsais, estarão os provedores de acesso ou de informações, que são os efetivos prestadores de serviços aos usuários finais da Internet, que os acessam tipicamente através do serviço telefônico. Poderão existir no País várias espinhas dorsais Internet independentes, de âmbito nacional ou não, sob a responsabilidade de diversas entidades, inclusive sob controle da iniciativa privada.

É facultada aos provedores de acesso ou de informações a escolha da espinha dorsal à qual se conectarão, assim como será de livre escolha do usuário

final o provedor de acesso ou de informações através do qual ele terá acesso à Internet.

O procurador-geral do Estado da Flórida, Estados Unidos, conceitua a Internet da seguinte maneira: "A Internet é uma rede mundial, não regulamentada, de sistemas de computadores, conectados por comunicações de fio de alta velocidade e compartilhando um protocolo comum que lhes permite comunicar-se".

Para DYSON (1998, p.13), a Internet é: "um ambiente vivo, um lugar onde as sociedades, as comunidades e as instituições possam crescer, a estrutura emerge das ações individuais em vez de originar-se de alguma autoridade ou governo central".

Em sentido mais amplo, CHAVES (1985, p.607), cita:

"A Internet, essa rede mundial de comunicação pôr computador, com presença em 47 mil redes, em 159 países e número de usuários estimado em 40 milhões. Permite o uso de correio eletrônico e transferências de programas e arquivos de som, imagem e texto digitalizado".

Surgiu como uma rede subsidiada de educação e pesquisa nos Estados Unidos. No Brasil é administrada pela Rede Nacional de Pesquisas. A Embratel fornece o acesso a algumas empresas Provedoras. O Provedor de acesso permite a usuários conectarem com a rede, através de uma linha de telefone."

Atualmente o seu uso vem crescendo de maneira muito rápida. Basta dizer que ela é um verdadeiro fenômeno mundial, que representa um mercado global de 300 milhões de dólares e que alcançou 10 bilhões no ano 2000.

Isto se deve ao grande número de pessoas que possuem computadores e modems podendo se conectar a serviços públicos da Internet, mais particularmente a "World Wide Web" através da inscrição junto a "Provedores de Serviços", que seriam as várias empresas responsáveis pela distribuição do sinal da Grande Rede.

Finalmente destacamos que o Brasil em fase de expansão da internet criou o Comitê Gestor da Internet envolvendo o Ministério das Comunicações (Anatel) e o Ministério da Ciência e Tecnologia para tornar efetiva a participação da Sociedade nas decisões envolvendo a implantação, administração e uso da Internet

À institucionalização do Comitê Gestor Internet do Brasil, foi aprovada a Norma 004/95 - Uso dos Meios da Rede Pública de Telecomunicações para Acesso

à Internet, pela Portaria n. 148, de 31 de maio de 1995 do Ministério das Comunicações que em consulta pública SSC/MC 13, de 20.04.1995 define a atividade do Provedor de Serviços da Internet , principalmente:

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

**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 Informação;

**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 e informações;

**Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI):** entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;

**Provedor de Serviço de Informações:** entidade que possui informações de interesse e as dispõem na Internet, por intermédio do Serviço de Conexão à Internet.

#### **Provedores de serviços isentados mundialmente**

Uma corte de apelação americana, apoiou a Comissão Federal de Comunicações, (instituição federal de regulamentação de comunicações dos EUA), que diz que os provedores de serviço internet devem ser isentados do pagamento das taxas de acesso que são cobradas pelas companhias de telefonia locais para utilizar portadoras de longa distancia que permitem o acesso ao local. A decisão foi um golpe para as empresas Baby Bell, que argumentaram que, numa base de usuários individuais, os usuários internet tendem a utilizar mais a capacidade de uma rede local do que os indivíduos que fazem chamadas de longa distancia, e deveriam, assim, estar sujeitos ao pagamento das taxas. A isenção foi determinada há mais de uma década, quando o acesso à internet ainda constituía em uma indústria recém-nascida; a Baby Bells argumentou que nas duas vezes em que a industria mudou, nenhuma proteção especial foi garantida em relação aos custos de qualquer negociação.

## **Isenção de Impostos**

O líder da maioria do Senado, Trent Lott (republicano pelo estado de Mississippi) declarou em uma reunião da 'National League of Cities' (liga nacional das cidades americanas) que o Senado não agirá sem o apoio do grupo à legislação proposta pelo Governo Clinton de declarar moratória sobre as tentativas de tributação sobre transações pela Internet por parte das prefeituras e estados. O representante da Câmara, Newt Gingrich (republicano pelo estado da Geórgia) também se dirigiu ao grupo. (Associated Press, 10/03/99).

### 3.4 COMPETÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO – ESTADOS X MUNICÍPIOS

Com a promulgação da VIII Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, o Sistema Tributário Nacional sofreu algumas modificações. Não obstante os conceitos fundamentais do Direito Tributário não foram alterados. Com a edição das Leis Complementares necessárias à construção do novo Sistema Tributário foi possível efetivar algumas alterações em conceitos consubstanciados no Código Tributário Nacional, cuja parte geral praticamente não foi afetada pela Constituição Federal. Também não foram alterados os dogmas fundamentais instituídos como princípios gerais e tributários e ficou sobejamente consolidado nas limitações constitucionais ao poder de tributar.

A atividade tributária é limitada por princípios que jamais podem ser desobedecidos sob pena de violação da Ordem constitucional. O artigo 150 da Magna Carta tem a seguinte dicção “Art. 150 . Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”

A norma constitucional do Art. 150 faz de início, menção a outras garantias asseguradas ao contribuinte , quase todas elas postadas no Art. 5 como à plena defesa perante o Poder Judiciário. E dentro das limitações temos pôr consagrado o princípio da legalidade onde deve expressamente estar contido na lei a hipótese de incidência do tributo.

Considerando os aspectos gerais a respeito da evolução da Internet, da atividade do Provedor de Serviços Internet e do Direito Tributário mister agora, todos os aspectos econômicos e jurídicos pertinentes sobre a tributação pelo ICMS e o ISS sobre provedor de Internet. Devemos apreciar posições jurídicas a respeito da tributação ou não do PROVEDOR DE SERVIÇO DA INTERNET:

a) 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 Greco , pela advogada Karen Emilia Antoniazzi Wolf e pelo advogado Fábio Gonçalves Castelo Branco e pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que firmou entendimento no sentido de que a prestação do serviço de

acesso a internet, tem natureza de serviço de telecomunicação, e como tal está sujeita a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);

b) são tributadas pelo ISS porque enquadradas por analogia como serviço de processamento de dados , nos termos do art. 61 da Lei no 9.742, de 16 de julho de 1997 (segundo a Prefeitura de São Paulo) e a Prefeitura Municipal de Curitiba ; e,

c) não são tributadas pelo ICMS ou pelo ISS ou por nenhum dos dois, porquanto estamos diante de realidade nova não conhecida pelo legislador (posição sustentada por Fugimi Yamashita ou mesmo porque o serviço de valor adicionado em questão não se enquadra em nenhum dos itens da lista do ISS (conforme Severino Silva) , ou porque o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações posição defendida por Edgard Pitta de Almeida ou ainda pelo ICMS por não ser o provedor de Serviços da Internet uma empresa de comunicação, posição sustentada pela ABRANET.

Destarte ainda a visão do especialista em Direito Tributário Gilberto Marques Bruno 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 a 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 .

Sobre a impossibilidade de tributação pelo ISS, regimenta-se que o mesmo é um imposto que vem regulado pelo Decreto-lei 406 de 31.12.68, o qual teve alguns de seus dispositivos alterados pelo Decreto-lei 834/69 e, posteriormente, pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987.

Conforme disposto na referida lei complementar e de acordo com o que preceitua a Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, o ISS é um imposto de competência municipal.

Foi em decorrência que adveio o Decreto-lei 406, de 31.12.68, que revogou o art. 71 e seguintes, do Código Tributário Nacional, que não só estabeleceu qual é o fato gerador do Imposto Sobre Serviços (art. 8o), como também editou uma lista, enumerando quais os serviços que seriam da competência dos municípios tributar,

lista esta que, frise-se, é considerada taxativa pela maioria esmagadora dos tributaristas nacionais.

O art. 8º de tal Dec.-lei (406/68) está assim vazado: Art. 8º - O imposto, de competência dos municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa. "Parágrafo 1º - Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias."

Abandonando toda a celeuma que se criou com a edição do mesmo decreto-lei como instrumento hábil a cumprir as determinações do art. 24, II, da CF, parte final (quanto à sua natureza de ser ou não "lei" complementar), há que ser evidenciado o ensinamento de Aliomar Baleeiro :

Fato gerador em geral. "Constitui fato gerador do imposto de serviços de qualquer natureza a prestação desses serviços, previstos em lei complementar, por pessoa física ou jurídica de direito privado, com estabelecimento fixo, ou sem ele, desde que tal atividade não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados." Assim, o tributo abrange também quem prestar os serviços como itinerante ou a domicílio de outrem. Lei complementar especificará os serviços tributáveis pelo imposto municipal.

Sua função é eminentemente fiscal, constituindo-se em uma expressiva fonte de receita para o Município arrecadador do tributo. Competente para arrecadar o ISS é o Município onde está situado o estabelecimento prestador do serviço ou, na falta do estabelecimento, o do domicílio do prestador. O STJ tem decidido, entretanto, que o Município competente para arrecadar o tributo é onde ocorre a prestação do serviço.

A hipótese de incidência do ISS está descrita numa lista constante no Decreto-lei 406/68 – e que a Lei Complementar 56/87 alterou muito pouco – que elenca uma série de serviços, os quais uma vez prestados concretizam o fato gerador deste imposto.

Assim, o Decreto-lei 406/68 preceitua que o imposto sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista que

anexou em seu art. 8º, na qual foram elencados os serviços tributáveis pelos Municípios.

Os Municípios podem fixar as alíquotas do ISS, mas a União Federal pode estabelecer, através de lei complementar, as alíquotas máximas. Elas variam de 0 a 5%. O imposto é fixo quando o trabalho a ser tributado for prestado pelo próprio contribuinte. Nesse caso, não há que se falar em alíquotas ou base de cálculo. Mas se o serviço tributável for prestado por empresas, ele é proporcional e a base de cálculo é o preço do serviço.

O seu contribuinte é o trabalhador que presta o serviço constante na lista do Decreto-lei 406/68, quer seja ele autônomo ou seja uma pessoa jurídica. O ISS, assim como o ICMS, está sujeito ao lançamento por homologação, nos moldes do que preceitua o artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Traçadas essas considerações preliminares a respeito do ISS, questiona-se se seria possível incidir ISS nas operações dos provedores de serviços Internet.

A questão não é tão simples e enseja que as normas vetoras do ISS sejam cotejadas com a finalidade do imposto e com a natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso à rede.

Como já foi dito, toda a controvérsia gira em torno da natureza jurídica dos serviços prestados pelo provedores, se são ou não serviços de comunicação. E como foi realmente provado que estes serviços não são classificados como serviços de telecomunicações, eles não poderão ser enquadrados na hipótese de incidência do ICMS.

Outrossim, a Constituição Federal determina que os serviços a serem tributados pelo imposto municipal deveriam ser definidos em lei complementar. E foi editado o Decreto 406 relacionando os serviços passíveis de tributação pelo ISS. O Professor Bernardo Ribeiro de Moraes argumenta que:

“Compete à lei complementar, pois, uma vez respeitados os contornos constitucionais, escolher quais os serviços que estão dentro do campo de competência dos Municípios”.

Entretanto, para que incida o ISS na prestação de serviços dos provedores de acesso, é necessário que estes serviços se caracterizem como fato gerador do referido imposto, ou seja, que estejam descritos numa das hipóteses de incidência

previstas na lista do Decreto-lei 406/68. Neste sentido temos Hugo Machado onde "o Supremo Tribunal Federal manifestou-se no sentido de que a lista é taxativa".

Quanto à taxatividade da lista, vários doutrinadores manifestaram-se a favor dessa tese, acolhida pelo supremo tribunal federal: Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Bernardo Ribeiro De Moraes e José Afonso Da Silva.

O doutrinador MORAES (1992, p.122), sustenta que:

"A lista de serviços é exatamente limitativa, restritiva, contendo as únicas atividades (serviços ou bens imateriais) sujeitas ao iss".

Assim devemos concluir: o serviço de valor adicionado do provedor de serviços da internet não consta na lista de serviços da prefeitura municipal, logo, nem por analogia devem ser tributados.

Devemos expor que os serviços do provedor da internet não constam na lista de serviços da prefeitura municipal de Curitiba anexa a lei complementar n. 56/87 e a legislação tributária municipal – decreto 539/87, e portanto, deve-se obedecer ao princípio constitucional que erige a tipicidade, ou seja a estrita adequação do fato tributável à lei tributária em condição essencial para a legitimidade da imposição fiscal.

Temos finalmente o posicionamento de BARBOSA (2000, p.04), da Universidade Federal do Rio de Janeiro de que:

"Os serviços de acesso a internet não podem ser assemelhados aos serviços de comunicação", já que há lei que os exclui do rol de serviços de telecomunicações de maneira expressa (Lei 9.472/97) e 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: questão polêmica, ou com lastro no importante parecer tributação sobre o acesso a 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 e 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.

Diante da visão da maioria dos doutrinadores o provedor da internet não pode sofrer a tributação do fisco estadual ou municipal.

Sobre a não incidência da tributação do ICMS à atividade do provedor de serviços Internet é importante apresentar o estudo do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso Internet:

Em síntese conclui o estudo da Associação Brasileira dos Provedores de Acessos à Internet (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".

Neste mesmo sentido temos o estudo apresentado pela SEPRORJ que em correspondência enviada para o Governador do Rio de Janeiro e que 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 serviços 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.

Isto 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, 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 Estados entendem que os provedores desenvolvem um serviço de comunicação, devendo portanto, recolher o ICMS. Para os Municípios, estes prestam atividade de prestação de serviço, sujeita pois, a incidência do ISS .

### 3.5 DA INCIDÊNCIA DO ICMS S/PROVEDORES DE INTERNET

O Estado do Paraná indaga que o provedor de serviços da internet, presta um serviço de comunicação que está prevista no art. 155 da Carta Magna, cabendo aos Estados instituir os impostos relativos à essas operações.

A Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado afirma que “partindo da análise do texto constitucional, o alcance da expressão serviços de comunicação adotada pela Lei Maior... como decorrência lógica conclui que as atividades desenvolvidas pela Provedora da Internet, enquadram-se perfeitamente no conceito de serviços de comunicação, dando margem à exigência do indigitado tributo estadual”. Aduz a Procuradoria que “ a hipótese de incidência e a base de cálculo do ICMS devido pelas empresas Provedoras da Internet estão expressamente previstas na legislação complementar, na lei estadual do ICMS e no seu regulamento. Os artigos 2, III, 5, VII e 6, III da Lei Estadual do ICMS n. 11580/96.

Vejamos a visão do saudoso advogado PROLIK (2000, p.07):

“Pensando mais especificamente, no caso dos provedores de acesso, que funcionam basicamente como o elo de ligação entre o internauta e o mundo virtual, nascem inúmeras dúvidas, para que sejam determinados os aspectos relativos a tributação, tais como: Estamos diante de um serviço de comunicação, ou se trata prestação serviços?”.

Conforme previsão contida no texto constitucional, a competência para instituir imposto sobre comunicação é outorgada aos Estados e ao Distrito Federal. E nessa linha os Governos Estaduais, entendem que os provedores de acesso à internet, estão sujeitos ao ICMS, na categoria de imposto sobre a prestação de serviços de comunicação, ainda que a prestação tenha se iniciado no exterior.

De outra parte, tem-se que, com o advento da privatização do sistema de telecomunicações, a Lei Federal n.º 9.472, de 16 de julho de 1997, que veio para disciplinar a organização dos serviços de telecomunicações, estabeleceu uma série de conceitos e definições, dentre os quais, a distinção entre serviço de telecomunicações e serviço de valor adicionado (artigo 61, caput).

Da análise do texto legal, observa-se que o serviço de valor adicionado, é a atividade que acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento,

apresentação, movimentação ou recuperação de informações, a um serviço de telecomunicações, lhe dando suporte, e com ele não se confunde.

Já no seu § 1.º, afirma textualmente que o serviço de valor adicionado, não constitui serviços de telecomunicações, classificando-se o seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Sob esse prisma, 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 a condição de usuário, inexistente a ocorrência da hipótese incidência ensejadora da obrigatoriedade de recolhimento de ICMS, cabendo-lhe apenas as obrigações tributárias correlatas à todos aqueles que se utilizam de tais serviços, na qualidade de consumidores finais.

Regulando a organização dos serviços de telecomunicações, destacando em seu art. 61, que “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”.

O § 1º, afirma textualmente que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se o provedor como usuário do serviço de telecomunicações.

Acrescente-se, ainda, o disposto na Norma 004/95 da ANATEL, onde define que o uso dos meios da rede pública de telecomunicações, por provedores e usuários de serviço de conexão à Internet, “far-se-á por intermédio dos Serviços de Telecomunicações prestados pelas Entidades Exploradoras dos Serviços Públicos de Telecomunicações”. A conexão do usuário à Internet é proporcionada pelo Provedor de Serviço de Conexão à Internet ( PSCI ).

Tanto o usuário quanto o provedor, são tomadores do serviço de telecomunicação. O usuário no caso, é considerado consumidor final, cabendo a este o pagamento do ICMS, cobrado mensalmente em sua conta telefônica. Os provedores não prestam nenhum serviço de comunicação, apenas se utilizam do serviço de telecomunicação já existente, não se enquadrando, portanto, no fato gerador da cobrança do ICMS.

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

A tributação dos provedores de acesso à Internet é matéria bastante recente e controversa. Isto porque não existe definição legal, mas existe uma posição jurisprudencial firmada como a do Tribunal de Justiça do Paraná, sobre a matéria e determinando a não incidência do ICMS.

Vejam os a seguinte discussão a respeito do tema:

COMPUTERWORLD 28/03/01:

“Provedores devem ou não pagar impostos? O que é um provedor de acesso? Um serviço de comunicação ou uma empresa que provê acesso à Internet? Cuidado!” Quando o conceito trilha os trâmites da justiça, o que parece óbvio é exatamente o contrário. E alguns detalhes mínimos podem desviar o rumo do tema. Caracterizar o serviço prestado pelos ISPs (Internet Service Providers) implica definir o destino de dezenas de milhões de dólares arrecadados pelas autoridades tributárias brasileiras.

Os provedores de acesso à Web estão no cerne de mais um capítulo da longa novela sobre a guerra fiscal brasileira. Se os órgãos competentes caracterizarem o ISP como serviço de comunicação, o dinheiro se encaminha para os cofres do Fisco Estadual, que taxa o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Caso contrário, o serviço entra na lista do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS), recolhido pelo Município.

O tesouro que envolve o enigma é precioso. Basta dizer que o UOL, um dos maiores provedores do mercado, já faturou aproximadamente R\$ 162 milhões. É por isso que tanto os órgãos como os provedores afiam a língua ferina para defender seu patrimônio. No Estado do Paraná, o ICMS sobre os serviços de comunicação é tributado à alíquota de 27%. O ISS, na capital paranaense, por sua vez, tem alíquota de 5%, enquanto outras prefeituras preferem oferecer incentivo fiscal com alíquotas que chegam a 0,5% ou até isenção fiscal.

Portanto não existe, a previsão legal para tributar o tráfego de dados, da mesma maneira como não existe previsão legal para tributar-se o envio de mensagens faxeadas pela linha telefônica, uma vez que o fato imponível, nesse

exemplo, será e permanece sendo a comunicação telefônica, ou o ato de conectar dois aparelhos telefônicos, por meio dos sistemas instalados e operados pelas empresas de telecomunicação.

Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.

Esse entendimento foi adotado por ALMEIDA (1999, p.07):

“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 YAMASHITA (2000, p.39), quando disse: “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.

Neste sentido entende LUNA FILHO (2002, p.03):

“ 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 recentemente a Secretaria da Fazenda de Santa Catarina, segundo BOTELHO (1997, p.03):

“entendia que o ICMS deveria incidir sobre todas as prestações de serviço de comunicação, por qualquer meio. Assim sendo, os provedores de internet deveriam recolher ICMS sobre os serviços de comunicação prestado”.

O Estado do Paraná, através da Procuradoria Geral do Estado, também tem este entendimento de ser cabível a tributação, pois o provedor de informações atua em dois momentos distintos, a saber: a) de planejamento - que configuraria prestação de serviços não tributável pelo caminho do ICMS ; b) de comunicação do material, ou seja, a alimentação da rede com dados de índole comercial - campo tributável através de ICMS.

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

Neste sentido temos também a visão do jurista SOBRINHO (2000, p.02), onde:

“ o serviço de comunicação, no caso, é a própria internet, uma vez que ela sim propicia a transmissão, à distância, do pensamento humano”, como dito por Pontes de Miranda (2001, p.03), “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”, explica o tributarista, para frisar 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.

E continua o estudioso que “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.”

Deste modo, para uma melhor exatidão a respeito do tema posto em discussão, mister expor de forma resumida os argumentos da Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 1615, de 12.09.1996:

ICMS sobre o serviço de comunicação prestado pelo provedor de serviços de acesso/informações em redes internet e questioná-los em seus pontos frágeis

O seu entendimento inicial é que tem a incidência do ICMS nas operações da Internet pois os serviços prestados pelos provedores são sim, serviços de

comunicação. Acreditam que ao simples ensejo da análise das atividades realizadas pelos provedores pode-se concluir neste sentido. Ainda, afirma que, para que seja viável se conectar à rede, é necessário que o usuário, através de uma linha telefônica caracterizada como serviço base, use de uma senha numérica para, através de seu provedor, ter acesso a informações mundiais. Dessa afirmação pode-se vislumbrar duas relações jurídicas distintas. Entretanto, tal argumento não se aplica aos Provedores de Acesso, de Serviços uma vez que as mesmas prestam, nos termos da Lei 9.295 de 19 de Julho de 1996, um Serviço de Valor Adicionado não se caracterizando como exploração de serviços de telecomunicações, que são tributados pelo mencionado ICMS.

Para justificar esta posição, a ABRANET faz uma detalhada descrição no estudo anteriormente descrito de como funciona e quais são as atividades desenvolvidas por um provedor de internet, destacando que 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.

Outro argumento é que uma é aquela existente entre o usuário final e a empresa local que presta serviços telefônicos de comunicação. Outra é a existente entre o usuário final e o prestador de serviços de acesso à Internet. Necessário se faz, pois, para uma melhor compreensão do tema, que se analise, isoladamente, cada uma dessas relações jurídicas.

Esclarece-se, assim no estudo da Procuradoria, como ocorre a primeira destas relações em comento, qual seja a do usuário com uma concessionária do serviço de telecomunicações. O usuário se utiliza do serviço prestado pela companhia telefônica para dar início à uma série de outras operações que pretende realizar através da navegação pela rede mundial.

Ou seja, o serviço prestado pela companhia de telecomunicações é a pedra de toque de todo os outros serviços que serão prestados pelos provedores da Internet. Em contrapartida devemos aduzir 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 compete o recolhimento do ICMS.

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 figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações.

Analisando, portanto, este clássico serviço que permite a comunicação entre as pessoas à luz do que prevê a Constituição Federal Brasileira, é possível apurar algumas constatações. O artigo 155, inciso II da Magna Carta diz que uma das hipóteses de incidência do ICMS é o serviço de comunicação, a ser tributado diretamente para a empresa concessionária dos serviços de comunicação e não ao provedor de acesso da internet.

Assim vejamos o Artigo 21 da Constituição Federal, in verbis: Art. 21. Compete à União: XI – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador.

Depreende-se do citado artigo que somente a União, ou quem ela autorizar, conceder ou permitir, pode explorar o ramo das telecomunicações. Ou seja, para que alguém, que não a União, preste serviços de comunicação, é necessário que o Ente Público Federal expresse intenção de delegar este serviço, quer seja sob autorização, concessão ou permissão que não é o caso do Provedor de Serviços da internet.

Diante dessas considerações verifica-se que o serviço prestado pelas companhias telefônicas são, realmente, serviços de comunicação, pois não violam nenhum preceito legal, uma vez que, além de realizar a comunicação via telefone, também são explorados pela União ou por quem ela permitir. Ou seja, são serviços

do gênero serviços públicos de comunicações da espécie serviços de comunicações prestados via telefone.

Entretanto, os provedores de acesso à Internet não dependem de autorização, concessão ou permissão do Governo para prestarem seus serviços. As empresas provedoras atuam no mercado econômico por iniciativa privada, ou seja, as empresas prestadoras de serviço de acesso à rede constituem-se e atuam na área econômica com capital próprio.

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.

Deste modo é impossível classificá-los em serviços de telecomunicações. Neste sentido a explicação de MARTINS (2002, p.02):

“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 o tributarista, 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 bi-tributação, o que é totalmente vedado pelo Ordenamento Tributário Brasileiro.

Diante disto, ao examinarmos as atividades dos Provedores de Serviços da Internet, procura-se concluir 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 para acessarem as redes de telecomunicações ou backbones de empresas estrangeiras.

Tenta-se demonstrar a impossibilidade de uma incidência tributária do ICMS sobre a atividade dos Provedores de Serviços da Internet pôr não serem e nem terem qualquer semelhança como serviços de comunicação ou telecomunicação. Neste sentido é importante a apreciação do estudo de CAMMAROTA (2002, p.01), Coordenadora Executiva do CBEJI:

“De um lado, para que seja determinado se o provimento de acesso à Internet está sujeito à tributação pelo ICMS, necessário averiguar, inicialmente, se tal atividade configuraria serviço de comunicação”.

De acordo com a doutrina dominante, existem argumentos razoáveis para defender o direito dos provedores de acesso à Internet de não pagar o ICMS sobre a prestação de tais serviços, com base no entendimento que, de acordo com as definições técnicas da legislação aplicável, o provimento de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de comunicação.

Expõe-se também que 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 tipo de comunicação.

Diante disto temos que as atividades exercidas pelos prestadores de serviço 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. Neste sentido devemos apreciar o posicionamento do CERQUEIRA (2002, p.13) onde afirma:

“Provedores de acesso, em qualquer estado brasileiro, são prestadores de serviços que, por possuírem uma configuração de hardware adequada, fazem "timesharing", ou blocagem de hora-máquina com utilização de área de disco rígido, particionada entre seus usuários”.

Os usuários dos provedores de acesso são assinantes de linhas telefônicas que se "conectam" ao provedor. O provedor, por sua vez, também por linha telefônica, liga-se a um chamado "backbone", ou concentrador, o qual, no Brasil, faz conexão com a Embratel, o que permite a comunicação do usuário com o restante do mundo.

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 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.

O inciso XXXIV do Artigo 3 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.

FERREIRA (2002, p.02) escreve:

“Os provedores não prestam nenhum serviço de comunicação, apenas se utilizam do serviço de telecomunicação já existente , não se enquadrando, portanto, no fato gerador da cobrança do ICMS”. A atividade desenvolvida pelos provedores, é considerada uma categoria autônoma de serviços, designados como “serviços de valor adicionado”.

Por outro lado, somente está sujeita à tributação do ISS, 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.

Acrescentando mais bytes na disputa pela arrecadação, após o entendimento do CONFAZ de que a prestação de serviço de acesso a Internet, configura serviço de telecomunicação, sujeitando-se portanto à cobrança do ICMS , não cabendo a incidência do ISS, o que originou a cobrança do imposto por parte dos fiscos estaduais.

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

Destacamos também a posição do Secretário Executivo do Comitê Gestor Internet Brasil e Presidente da Sucesu-Nacional, MANDARINO (2001, p.03) onde textualmente afirma:

“ICMS sobre Provimento de acesso:

A sanha arrecadadora da máquina governamental identificou no provimento de acesso a Internet mais uma possibilidade de abastecer seus combalidos cofres.

Nós já pagamos uma das mais altas tarifas telefônicas as quais já são acrescidos 25 % de ICMS. Cobrar ICMS do Provimento do acesso tentando entendê-lo e, portanto enquadrá-lo como serviço de telecomunicações é inconstitucional já que teríamos explicita uma bi-tributação”.

Além do que provimento de acesso é serviço de valor adicionado ao serviço de telecomunicações, onde mais uma vez fica claro que não cabe cobrança de ICMS”.

Neste sentido, temos também a Norma 4/95, instituída pela Portaria 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 pelo 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).

BRANCO (1999, p.17), relata que:

I – Prestação de serviço de comunicação e prestação de serviço de provisão de acesso à Internet: A questão crucial que se impõe é saber se o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet se constitui em prestação de serviço de comunicação. Respondida afirmativamente a indagação, tal prestação enquadra-se num dos aspectos materiais (prestação de serviço de comunicação) da hipótese de incidência do ICMS prevista pela Constituição da República, de 05.10.1988, conforme infra: "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;" Primeiramente, lança-se o que se entende por Internet: Conceitua o que seja Internet a Norma 004/95, baixada pela Portaria MINICOM 148, de 31.05.1995, que trata do uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à Internet: "nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores.

É a rede das redes. É a interligação de milhões de computadores no mundo inteiro, trocando informações entre si. Os provedores de acesso à Internet são assim conceituados pela norma 004/95, retro citada: "Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;" O serviço de conexão à Internet, segundo a mesma norma, constitui-se: dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações e dos software e hardware necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e administrar o serviço; das rotinas para administração de

conexões à Internet (senhas, endereços e domínios Internet); do software disposto pelo PSCI: aplicativos como correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros; dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI; do hardware necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar o software e os arquivos especificados nos itens 2, 3 e 4, supra; de outros hardware e software específicos utilizados pelo PSCI.

Esses provedores possibilitam a comunicação entre seus clientes e todos os outros computadores ligados à grande rede. Em geral, o ingresso na grande rede mundial ocorre da maneira que se segue. Para que alguém possa se comunicar usando a Internet, via provedor de acesso, necessitará de um computador, um modem e uma linha telefônica, e ser cliente de um provedor, quando, então, ligando, para esse provedor, através de um programa, com senha, poderá ter acesso à rede mundial.

Dá-se, então, através de canais dedicados contratados pelo provedor a uma específica empresa telefônica de ligações de longa distância, o roteamento, por parte do provedor de acesso, da ligação telefônica do cliente, consumidor final, e seu ingresso na Internet. Conhecem-se diversas formas de troca de informações que são viabilizadas com a interferência do provimento de acesso à rede das redes. Exemplificam-se:

**Electronic mail (correio eletrônico):** mensagem de texto, digitada de um teclado de computador e transmitida a outro usuário via rede. Possibilita, também, a participação em listas de debates (mailing lists), que são fóruns de discussões não interativos.

**News Groups:** mensagens enviadas a um grupo de pessoas no mesmo momento, por intermédio de um sistema denominado Usenet.

**FTP:** transferência de arquivos.

**Chat:** também conhecido como bate-papo: intercâmbio de informações entre duas ou mais pessoas.

**Netfones:** programas que fazem as vezes de telefone, atingindo qualquer localidade do planeta.

Muito econômicos quando substituem as ligações telefônicas internacionais. A qualidade de recepção, no atual estágio, ainda deixa a desejar. Não incide o ICMS sobre a comunicação, mas sobre a sua prestação onerosa. Conforme o art. 2.º da Lei Complementar 87, de 13.09.1996, o ICMS incide sobre: "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".

O dispositivo legal, supra, confirma a abrangência constitucional em relação à incidência do ICMS sobre todas as prestações (onerosas, evidentemente, pois a base de cálculo do ICMS deve revelar riqueza) de serviços de comunicação (esta, de qualquer natureza), por qualquer meio. Prestam os provedores em tela, quando da conexão à Internet, tais serviços. Constata-se, pois, que os provedores de acesso à Internet, com todo o seu aparato, oferecem condições materiais, aos seus usuários, mediante remuneração, para que a comunicação aconteça. Tomem-se emprestadas as palavras do mestre CARRAZA (2000, p.65), muito citado por doutrinadores e magistrados, verbis, infra:

"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".

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação. É muito importante que fiquem bem captadas as palavras com que CARRAZA (2000, p.65) continua sua brilhante exposição:

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens, quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc. Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.

Ao ser indagado, CARRAZA à " Mesa de Debates 'B' " do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em outubro de 1998, se, "conforme preceituado de

início, a comunicação, a prestação de serviço, compreende a disponibilização dos meios e não é exatamente isso o que ocorre com o provedor de Internet?", assim respondeu:

Sem querer polemizar, na verdade o que foi por mim afirmado é que o serviço de comunicação tributável por meio do ICMS exige, preliminarmente, é certo, a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Preliminarmente. E, depois, que a mensagem seja efetivamente recebida, porque o que se tributa no caso é a execução do serviço, não sua mera contratação. O fato imponível desse ICMS ocorre justamente no momento em que é prestado o serviço de comunicação. O provedor de acesso, neste sentido, não presta nenhum serviço de comunicação, mas simplesmente, viabiliza o acesso à rede mundial de informações.

Data vênia, percebe-se que, na resposta dada supra, o festejado jurista, em aparente contradição à sua teoria original, acrescentou, em relação ao posto naquela sua obra já citada, que, além da disponibilidade dos meios, é necessário que o serviço seja efetivamente executado, "porque o que se tributa no caso é a execução do serviço, não sua mera contratação".

Na prática, cobra-se do usuário uma quantia fixa mínima mensal por um número fixo mínimo de horas acessadas, quer os serviços sejam utilizados ou não pelo cliente, pois o serviço está à disposição e isso tem um custo. É razoável que assim o seja.

Ultrapassando-se aquele limite, há um preço cobrado proporcionalmente às horas excedidas. Também pode existir um preço fixo máximo, sem limites de quantidade de horas. De qualquer sorte, a base de cálculo, para a prestação do serviço de conexão, é o preço do serviço. É bem certo que esses provedores, por si só, não oferecem todas as condições para o fluxo de informações; utilizam-se, também, das redes das empresas telefônicas que lhes dão suporte (veja capítulo II – Serviço de valor adicionado), para completar o ciclo. A sublocação é própria da prestação do serviço de comunicação; e é isso, exatamente, que ocorre. Atente-se, a título comparativo, ao seguinte exemplo:

Quando alguém, situado em Pernambuco, telefona, de um aparelho fixo para outro no Paraná, via Embratel, está, mesmo sem ter ciência, direta ou indiretamente, se utilizando dos serviços de três diferentes empresas de telecomunicações, caso a ligação se complete. A Telemar-Pernambuco, presta a parte inicial do serviço e toma

os serviços da Embratel, que, por sua vez, presta sua parcela de serviço; a última parcela dos serviços é prestada pela Telefônica-Pr. Existe uma série de sublocações, pois as empresas envolvidas não possuem, cada uma de per si, toda a infra-estrutura suficiente e necessária (condições materiais) para que a comunicação ocorra. E, no entanto, a relação negocial comunicativa é efetivada, sem que possa haver dúvidas que haja prestação de serviço de comunicação, fato gerador do ICMS.

O serviço de valor adicionado é um dos pontos de apego, talvez o mais importante, para os que repelem a subsunção, pelo ICMS, da prestação do serviço de acesso à Internet.

A Norma 004/95, baixada pela Portaria MINICOM 148, de 31.05.1995, anteriormente referida neste trabalho, já definia, desde aquela época, o que vem a ser Serviço de Valor Adicionado: 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;" De modo semelhante, a Lei 9.472, de 16.07.1997, conhecida como Lei Geral das Telecomunicações, traz, no caput do seu art. 61, o que se segue: "Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações." E acrescenta (art. 61, § 1.º):

"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."

É bem visível que, através do serviço de acesso à Internet prestado pelos provedores, os seus tomadores transmitem e recebem informações pela grande rede mundial de computadores. Comunicam-se via Internet. Configura-se, incontestavelmente, que os provedores de acesso à Internet oferecem a seus clientes, mediante remuneração, condições materiais para que a comunicação ocorra. Desses tomadores, cobra-se uma taxa mensal, não só pela disponibilização dos meios, como pela sua efetiva utilização, prova é que muitos contratos, como já se afirmou, têm seu preço fixado proporcionalmente às horas utilizadas. Se há um

outro meio mais acessível e menos dispendioso de se comunicar pela Internet sem utilizar os serviços prestados pelos seus provedores de acesso, que o façam os interessados. Mas, enquanto esses provedores forem solicitados por clientes que procurem tomar os seus serviços, evidentemente estarão prestando serviço de comunicação. Pelo simples fato de se considerar que os serviços prestados pelos provedores em estudo são Serviços de Valor Adicionado, não dá a ninguém o condão de pretender afastar a hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação quando do provimento de acesso à Internet.

Interessante frisar que, quando, desde a Constituição da República, de 1988, foi prevista, como um dos aspectos materiais da hipótese de incidência do ICMS, a prestação de serviço de comunicação, esta não se restringiu apenas aos serviços de telecomunicações. Telecomunicação, como é cediço, é espécie do gênero comunicação. Destarte, pelo fato de que se capte da letra da lei que o serviço de valor adicionado prestado pelos provedores de acesso à Internet não constitui serviço de telecomunicações, não se pode deduzir daí que não prestam esses provedores serviços de comunicação. Poderão não prestar serviços de telecomunicação, mas outros serviços de comunicação prestarão, nada importando serem classificados como serviços de valor adicionado. Para o caso em questão, serviço de valor adicionado não impede de ser também serviço de comunicação, e vice-versa.

Eles não se excluem necessariamente. A Lei Geral das Telecomunicações, como já foi visto, pontua que os provedores do serviço de valor adicionado são usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dão suporte, com os direitos e deveres a essa condição inerentes. Isso patenteia o prestígio do Princípio Constitucional da não-cumulatividade, característica essencial do ICMS, pelo que se percebe, infra: Os provedores em tela têm o direito de se creditarem de todo o imposto destacado nas notas fiscais dos serviços de telecomunicações que tenham contratado com as operadoras desses serviços, os quais são imprescindíveis para que possam prestar, a seus clientes, o serviço de comunicação provimento de acesso à Internet. Tais provedores têm o dever de oferecerem à tributação o preço dos serviços de comunicação prestados aos seus tomadores, debitando-se do ICMS.

Como resultado da apuração mensal, terão, levados em conta outros créditos e outros débitos, imposto a recolher ou levarão, caso não seja nulo, para o período seguinte, o saldo credor. Não se sustenta, por argumentos frágeis, para justificar a não-subsunção ao ICMS dos serviços que ora clamam a atenção, o fato de que já são tributados pelo imposto estadual em tela os serviços prestados pelas concessionárias de serviços telefônicos: 1. quando possibilitam a relação comunicativa entre os clientes dos provedores e esses, para acesso à Internet; 2. quando dão suporte aos serviços prestados pelos provedores a seus clientes. Trata-se de duas relações distintas: 1. a primeira faz parte de um contrato entre a operadora telefônica e seu cliente, devido à prestação de telecomunicações envolvida; 2. a segunda, entre o provedor e a concessionária de telecomunicações.

Nos dois casos, há a prestação de serviço de comunicação de dados pela operadora telefônica. Incide, não havendo polêmica, o ICMS. A tributação estudada supra não obsta o surgimento de uma terceira relação onerada, também, por aquele mesmo imposto, qual seja, a relação provedor e seu cliente, tomador dos serviços de valor adicionado consistentes na conexão do cliente com a rede das redes (Internet). É um plus tributável que não quer ser percebido pelos que não aderem à incidência do ICMS na prestação desses serviços. As relações que envolvem o usuário final (tomador de duas prestações) e os respectivos prestadores (empresa de telecomunicações e provedor de acesso à Internet) tomam força no magistério de René Bergmann Ávila, no que ressei do exposto infra:

"Para que o usuário final tenha acesso à internet, é necessário – usualmente – que participe de duas relações jurídicas.

A primeira, com uma concessionária de telecomunicações. Nessa relação, o usuário pagará à concessionária um valor em contrapartida ao serviço de conexão (comunicação de dados via rede telefônica) entre o usuário e o provedor. A segunda relação jurídica, por sua vez, tem como contratantes o mesmo usuário final e o provedor de acesso. Firma-se, então, um contrato de prestação de serviços segundo o qual o usuário final, mediante o uso de uma senha alfanumérica, através do provedor e dos links e backbones por esse postos à sua disposição, terá acesso à internet. Em contraprestação, pagará o usuário final ao provedor o preço do serviço (usualmente proporcional ao número de horas de acesso). Vê-se, pois, que o serviço

cobrado pelo provedor consiste exatamente na recepção de dados enviados pelo usuário final – tomador do serviço – e na sua retransmissão à rede através dos links e backbones de que disponha; na contramão, o provedor recebe as informações e as retransmite ao usuário final." Assim, pela abundância e coerência de todos os elementos da argumentação apresentada, pensa-se, data vênia, haver ficado transparente que os serviços onerosos prestados a seus clientes, pelos provedores de acesso à Internet, têm sua prestação submetida ao ICMS.

Não-cabimento da incidência do ISS:

A Lei Maior não deixa qualquer margem de dúvidas quando distingue que os serviços cuja prestação é gravada pelo tributo municipal ISS não podem ser aqueles compreendidos no campo de incidência do tributo estadual ICMS, quais sejam, os "serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)"; aqueles do art. 155, II. Veja-se o texto constitucional, *ipsis litteris*: "Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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

Destarte, os serviços onerosos de comunicação prestados pelos provedores de acesso à Internet, a seus clientes, não podem, por determinação constitucional, ser gravados pelo ISS; devem ser tributados pelo ICMS. Quaisquer que sejam as razões, por mais bem fundamentadas que sejam, no sentido de enquadrar um serviço como de prestação com subsunção ao ISS, não serão suficientemente convincentes para elidir a regra-matriz de incidência do ICMS, que sempre prevalece. A exegese jurídica não pode ser aplicada tão-somente à Lista de Serviços do ISS isoladamente. Não se pode querer gravar com o ISS um serviço sob um ponto de vista alheio a todo um ordenamento jurídico, sob pena de se turvar a verdadeira incidência emanada da matriz constitucional, que, no campo da prestação do serviço de comunicação, pertine ao ICMS.

A espúria intromissão da esfera municipal na competência tributária estadual faz com que, em última análise, os Princípios Constitucionais da Autonomia Municipal e do Federalismo tombem. Os Municípios extrapolam a competência que lhes outorgou a Constituição Republicana de 1988, arpejiando, assim, o primeiro princípio; contra o outro, os Estados-membros sentem-se atingidos frontalmente por

aquele excesso. Com o forte argumento pelo não-cabimento do ISS quando da incidência do ICMS, na prestação dos provedores de acesso, não cabe discutir se: a Lista de Serviços sujeitos ao ISS seria taxativa, exemplificava ou sugestiva; os serviços prestados pelos provedores de acesso seriam serviços de processamento de dados, intermediação ou outros.

Diante do exposto, chega-se às seguintes conclusões: A prestação de serviço de conexão à Internet, pelos provedores de acesso, em caráter negocial, a seus clientes, constitui-se em prestação onerosa de serviço de comunicação e, portanto, submete-se à incidência do ICMS. A prestação de serviço de conexão à Internet, pelos provedores de acesso, não é gravada pelo ISS.

Primeira decisão favorável sobre tributo no serviço de acesso à rede é modificada em Brasília

STJ é favorável ao ICMS na internet

Daniela Christovão, De São Paulo

Após ter afastado o pagamento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) por prover acesso à internet a seus clientes na primeira e segunda instâncias judiciais, a Sercomtel Telecomunicações teve seu direito afastado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Os ministros da Primeira Turma do tribunal decidiram, por unanimidade, dar razão aos argumentos apresentados pela Procuradoria da Fazenda Estadual do Paraná para a efetivação da arrecadação do ICMS sobre o provedor de acesso à rede. Apesar de ser a primeira decisão de uma corte superior sobre a incidência de ICMS sobre serviço de acesso à internet, que afeta tão somente a Sercomtel, especialistas acreditam que essa é uma tendência que pode ser acolhida em instâncias inferiores.

Muitos especialistas em tributos e internet sustentam que a incidência de ICMS é descabida, pois ela só recai sobre serviços de telecomunicação. "A internet somente utiliza e otimiza a rede de telecomunicações já existente. A incidência tributária não deve ocorrer por uma melhora no serviço já prestado", diz o advogado Júlio de Oliveira, sócio do escritório Machado e Associados. De fato, a própria lei geral de telecomunicações e a Anatel consideram o serviço de provedor de internet como um valor adicionado ao de telecomunicação. Para o tributarista Henrique Lopes, sócio do escritório Demarest & Almeida Advogados, a decisão do STJ no

caso da Sercomtel é um mau indício tanto para os provedores de acesso à internet quanto para os cidadãos, uma vez que a alíquota do imposto é repassada aos usuários.

Mas, de acordo com a assessoria do STJ, o relator do recurso do caso Sercomtel, ministro José Delgado, afastou a tese de não-incidência de ICMS pelo entendimento de ser ele um serviço de valor agregado. "A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação desejada. Isso é suficiente para constituir fato gerador de ICMS", enfatiza Delgado em seu relatório. Para ele, mesmo quando o provedor necessita subcontratar outra empresa para transmitir os dados via internet, como a Embratel, por exemplo, continua devendo o imposto.

Segundo o professor de Direito da Informática da PUC/RJ, Gilberto Martins de Almeida, o acórdão do STJ encampa a tese defendida pelo professor de direito tributário da PUC/SP, Marco Aurélio Greco. "Ele defende que constitucionalmente existe previsão para cobrança de ICMS sobre serviço de comunicação", exemplifica Almeida. Como a íntegra do acórdão ainda não foi liberada pela secretaria do STJ, Almeida se eximiu de tecer considerações sobre a incidência de ICMS para o acesso à internet. "Prefiro esperar para ver qual foi a construção doutrinária utilizada por Delgado", diz o professor.

A diretoria da Sercomtel confirmou a decisão desfavorável, mas só se pronunciará após sua publicação, que deve ocorrer futuramente.

Provedor de acesso à Internet (rede mundial de computadores)

As operações onerosas no sentido de prover acesso à Internet, sob a ótica do direito tributário, ensejam as seguintes posições:

- a) 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 Greco, e por Fábio Gonçalves Castelo Branco, para citar alguns;
- b) são tributadas pelo ISS porque enquadradas como serviço de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.742, de 16 de julho de 1997 (segundo a Prefeitura de São Paulo) e,

c) não são tributadas, porquanto estamos diante de realidade nova não conhecida pelo legislador, posição sustentada por YAMASHITA (2000, p. 43), ou mesmo porque o serviço de valor adicionado em questão não se enquadra em nenhum dos itens da lista do ISS, conforme SILVA (1997, p. 14).

Depois de muito meditar sobre o assunto, ora sob a influência dos defensores da incidência do ICMS, ora sob o influxo das teses da não-incidência da tributação estadual e também da municipal, concluímos que a atividade está inserida na área de atuação do legislador tributário estadual.

Não parece correta também a invocação, para o caso, da presença de serviço de valor adicionado. Primeiro, porque o legislador não afirmou que o ato de prover acesso à Internet se qualifica como tal. Depois, porque a atividade do provedor enquadra-se como de comunicação, como antes explicitado.

O meio ou canal de comunicação (no acesso à Internet), mais precisamente o endereço lógico temporário para viabilizar a visita aos sites desejados (endereço IP), não é fornecido pela empresas de telecomunicações, e sim, pelo provedor de acesso. Nesta linha, o serviço prestado pelo provedor de acesso qualifica-se como de comunicação sujeito ao ICMS.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado do Paraná, através do Setor Consultivo da Secretaria da Fazenda, na Consulta nº 168/96, entendeu possível a tributação nos provedores de acesso à Internet. A consultoria estadual, fez a seguinte afirmação: "No caso sob análise, a comunicação é realizada por meio de ligação direta do interessado à rede internet. Para tanto, necessita de toda a estrutura da Rede Pública de Telecomunicações no provimento dos Serviços de Conexão à Internet e, além dos serviços especializados dos intermediários que promovem o elo de ligação, entre as informações disponibilizadas e os usuários. Este canal de ligação produz informação, no conceito de serviço, como suporte fático da tributação. É o serviço de suporte físico. Segundo MIRANDA (2001, p.03):

"é a relação comunicativa de caráter negocial"

Portanto, a introdução desses dados na rede internet pode ser concebida como comunicação para efeito de tributação, pelo menos à luz da opinião citada.

Na polêmica sobre se os provedores de acesso à Internet estão ou não sujeitos ao pagamento de ICMS, acreditamos que o fato de as empresas não se confundirem com as de telecomunicações não descaracteriza sua natureza de prestadores de serviços de comunicação.

A Lei Geral de Telecomunicações realmente exclui da definição de serviço de telecomunicações os serviços de valor agregado como os prestados pelas provedoras, mas a Constituição Federal fala na possibilidade de cobrança de ICMS das prestadoras de serviços de comunicação, não restringindo essa possibilidade às empresas de telecomunicações.

O conceito de comunicação presente na Constituição Federal é um conceito de fato, e não de direito. Portanto, é necessário identificar o alcance desse conceito pelo que acontece na realidade. Não é possível a normas infra-constitucionais definir quem presta e quem não presta serviços de comunicação.

Há apenas consenso quanto ao ICMS não ser aplicável às provedoras de acesso gratuito à Internet - no que diz respeito a esse serviço específico - por não haver onerosidade, o que recai e reforça a existência da contraprestação de um

serviço para obter outro desejado, ou seja, o usuário utilizar-se de materiais fornecidos pelos provedores ou não, para ter acesso à Internet.

O argumento levantado por diversos consultores, advogados e tributaristas de estar o Estado bi-tributando a prestação de serviço de comunicação, pois, segundo eles, o imposto devido de comunicação estaria sendo pago em duplicidade, pelo usuário e pelo provedor, em nosso entendimento não fica caracterizado, tendo em vista que a prestação de serviço existe inclusive com a remuneração econômica, a utilização de equipamentos de terceiros (provedores), e demais materiais e sinais de comunicação, estabelecendo a relação necessária para o surgimento do fato gerador, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

O Estado do Paraná possibilitou a adequação e regularização dos débitos oriundos das operações e prestações de serviços de provedores de Internet gerados mensalmente, criou uma nova maneira, entendida mais justa de cobrança do tributo, incorrendo nessa isenção parcial com a aplicação de redução de base de cálculo.

Através do decreto 4.572/01 e Convênio ICMS 78/01, estabeleceu-se que a base de cálculo é reduzida, até 31.12.2002, nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à INTERNET, de forma que a carga tributária efetiva corresponda a 5% do valor da prestação.

Notas:

1. a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação normal;
2. o contribuinte que optar pelo benefício previsto neste item não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Para os provedores que não fizerem a opção da redução citada anteriormente, terão o tratamento de tributação normal, valendo-se das prerrogativas do artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I da Constituição Federal e artigo 23, Caput, da Lei Estadual Pr. 11.580/1996.

Quanto aos valores declarados pelos contribuintes (provedores), do Estado do Paraná, em guia de informação e apuração do ICMS, no período de Jan/2000 à

Dez/2001, atingem aproximadamente uma base de cálculo tributável na ordem de R\$ 4.580.000,00, que compensados com possíveis créditos, obedecendo aos princípios da não cumulatividade, geraram um débito do imposto na margem de R\$ 321.000,00, valor este que seria deixado de arrecadar aos cofres públicos, se não houvesse a respectiva tributação.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Edgard Pitta de. **“A tributação dos serviços de acesso à Internet”**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 14, p. 7, 1999.

ANATEL. Norma 004/95 de 31 de maio de 1985. Dispõe sobre a regulamentação do uso de meios da rede pública de telecomunicações para provimento e utilização dos serviços de Internet. Ministro Sérgio Motta. **Portaria 148/95**, Ministério do Estado das Comunicações, Brasília, 31/05/95.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 1991, 667 p.

BARBOSA, L. F., **A questão da aplicabilidade tributária no que se refere aos provedores de acesso à internet**. Texto Publicado na Revista “CRÍTICA” em Outubro de 2000. Disponível em <http://www.cbeji.com.br/artigos/artleonardo10042001.htm>. Acesso em 07/2002.

BOTELHO, F., **Comunicações na Web/Page**. Texto Publicado na Ifta-Update, em Dezembro de 1997. Disponível em <http://www.ifta.org/news/ifta9712.pdf>. Acesso em 12/2002.

BRANCO, F.G.C., **A incidência do icms sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de acesso à internet**. Recife, 1999. Monografia aprovada no III Congresso Internacional de Direito.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988 – 22ª Edição, Editora Saraiva, 1999, São Paulo.

BRASIL. Decreto-Lei nº 177/91 de 18 de julho de 1991. Aprovou o regulamento dos serviços limitados de telecomunicações. Publicada no **Diário Oficial da União** de 18.07.91.

BRASIL. Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Publicado no **Diário Oficial da União** de 31.12.68.

BRASIL. Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadorias, estabelece normas gerais sobre conflito de competência tributária, sobre o imposto de serviços, e dá outras providências. Publicada **Diário Oficial da União** em 09.09.69.

BRASIL. Lei complementar nº 56 , de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o artigo 89 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. Publicação: **Diário Oficial da União**, de 15/12/87.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial da União** de 16.09.96.

BRASIL, Lei Federal nº 9742 de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre organização dos serviços de comunicação, a criação e funcionamento de órgãos reguladores e outros aspectos institucionais, **Diário Oficial da União** em 17/07/1997.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. 28ª Edição – Editora Saraiva, 1999, São Paulo.*

BRASIL, Lei nº 9295 de 19 de julho de 1996. Dispõe sobre serviços de telecomunicações e suas organizações e sobre órgão regulador. **Diário Oficial da União** em 06/08/1996.

BRASIL. Lei nº 9.472 de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Publicada no **Diário Oficial da União** de 16.07.97.

BRASIL. Lei nº 9.295 de 19 de julho de 1996. Dispõe sobre o valor adicionado. Publicada no **Diário Oficial da União** de 19.07.96.

BRASIL, PARANÁ. Convênio ICMS 69/98 de 19 de junho de 1998. Firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação. Publicado no **Diário Oficial da União** de 29.06.98.

BRASIL, PARANÁ. Lei Estadual nº 13.410 de 26 de dezembro de 2001. Súmula: Introduce alterações à Lei nº 11.580/96 (alíquotas de ICMS sobre combustíveis, energia elétrica, telefonia, bebidas alcoólicas e fumos). Publicada no **Diário Oficial do Estado** de 26.12.2001.

BRASIL. Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CAT nº 1615, de 12 de Setembro de 1996. Dispõe sobre a legislação que rege a política nacional de informática. Publicado no **Diário Oficial da União** de 10.10.96, seção I, p.20302.

BRUNO, G.M., advogado tributarista. Artigos Direito na Internet. Disponível em: <http://www.subjudiceonline.com.br/dirint/internet/dartig.htm> Acesso em jun/2002.

CAMMAROTA, F., Coordenadora Executiva do CBEJI, artigo ISS x ICMS. Disponível em: <http://www.cbeji.com.br/artigos/icmsxiss.htm>. Acesso em jun/2002.

CARRAZA, Roque Antonio – **Curso de Direito Constitucional Tributário** - 14ª Edição, Malheiros Editores, 2000, São Paulo.

CARRAZA, Roque Antonio – **ICMS** - 3ª Edição, Malheiros Editores, 1997, São Paulo.

CERQUEIRA, T.Q. advogado e Professor de direito do Rio de Janeiro. Artigo direito autoral e a internet. Disponível em: <http://www.nts.com.br/tarcisio/home.htm>. Acesso em jun/2002.

CHAVES, Antônio. **Tratado de Direito Civil**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985, v. 3, p. 607.

DYSON, Esther, **Release 2.0, A Nova Sociedade Digital**. Rio de Janeiro, Campus, 1998.

FERREIRA, A.A.C., advogada do escritório José de Castro Ferreira, Décio Freire & Associados. Artigos Direito na Internet. Disponível em: <http://www.subjudiceonline.com.br/dirint/internet/dartig.htm> Acesso em jun/2002.

FILHO, L. advogado em Políticas Públicas e Gestão governamental. Artigos Internet no Brasil e o direito ao ciberespaço. Disponível em: <http://www.ibdi.hpg.ig.com.br/artigos>  
Acesso em jun/2002.

MACHADO, Hugo de Brito, A Guerra Fiscal, Artigo publicado na INTERNET. Disponível em [www.temis.com.br/artigos](http://www.temis.com.br/artigos).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. rev. amp. São Paulo. Malheiros, 1998. 414 p.

MANDARINO, R., **Confusões na Web**. Texto Publicado na Sessão Colunistas da TCINET, em Março de 2001. Disponível em <http://www.tcinet.com.br/pgmain.html>. Acesso em 12/2002.

MARTINS, I.G.S, advogado em São Paulo. Artigos Direito na Internet. Disponível em: <http://www.subjudiceonline.com.br/dirint/internet/dartig.htm> Acesso em jun/2002.

MIRANDA, P., **A Internet e o Direito**. Texto Publicado na Coluna Artigos Jurídicos, em Setembro de 2001. Disponível em <http://www.sadireito.com/artigos/informática/informatica.htm>. Acesso em 12/2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de, **Compêndio de Direito Tributário**, 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1992. v.1

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro** – Curso de direito tributário.

PARANÁ. Boletim Econômico Fiscal. **Conjuntura econômica, análise do ICMS, perfil da carga tributária brasileira**. Brasília: Fenafisco, 1999.

PARANÁ, Lei 11580/1996. Dispõe sobre o ICMS do Estado do Paraná.

PROLIK, A., Atualidades Fiscais. **O ICMS E OS PROVEDORES DE INTERNET: QUESTÃO POLÊMICA**, Gazeta do Povo, 01/10/2000. Disponível em <http://www.prolik.com.br/39-00.html>. Acesso em 07/2002.

SETOR CONSULTIVO-SEFA. Consulta nº 168, de 13 de agosto de 1996. SILVA, Severino. **“A tributação de software de prateleira e as prestações de serviços de acesso à Internet”**. Revista Consulex, nº 10, p. 14, 1997.

SOBRINHO, J.W.F. , **Perfil Tributário do Provedor na Internet**. Texto Publicado na Coluna Perfis, em Agosto de 2000. Disponível em <http://www.leidsonfarias.adv.br/perfil.html>. Acesso em 10/2002.

SÚMULA:ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INTERNET. Relatora: Elisabete Maria Rusche. **Publicação Folio Views**, em 08/1996.

YAMASHITA, Fugimi. **Aspectos tributários da internet**. Revista dos tribunais – cadernos de direito tributário e finanças públicas, nº 22. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2000, p. 39-43.