

LEONARDO VINICIUS TOLEDO DE ANDRADE

OS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET E SUA TRIBUTAÇÃO

**Monografia apresentada para obtenção
do título de Especialista em Direito no
Curso de Pós-Graduação Novas
Tendências do Direito, Universidade
Federal do Paraná.**

Profª Jozélia Nogueira Broliani

CURITIBA

2002

“Dedico este trabalho primeiramente a Deus pela força concedida nos momentos de dificuldade, aos meus pais Julio Cezar e Maria Beatriz e aos meus irmãos Juliana Maria e Bruno Felipe, pelo amor e carinho.”

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
1. A REDE MUNDIAL DE COMUNICAÇÃO.....	3
1.1. Histórico.....	3
1.2. A globalização e a Internet.....	9
1.3. As funções da Internet.....	10
1.4. Os provedores de acesso à Internet.....	12
2. DIREITO TRIBUTÁRIO.....	16
2.1. Conceito.....	16
2.2. Características da Atividade Tributária.....	20
2.3. Sistema Constitucional Tributário.....	21
2.4. Princípios Constitucionais Tributários.....	24
2.5. Espécies de Tributo.....	30
2.6. Obrigação Tributária e seus elementos.....	34
3. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES.....	40
3.1. Considerações Gerais.....	40
3.2. Hipótese de incidência.....	42
3.3. Base de cálculo nos serviços de comunicação.....	45
3.4. Local da prestação do serviço de comunicação.....	46
4. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS.....	48
4.1. Considerações Gerais.....	48
4.2. Conceito de serviços para fins tributários.....	50
4.3. Elementos essenciais do ISSQN.....	52
4.4. A Lista de Serviços e sua interpretação.....	55

5. A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET.....	59
5.1. Os provedores de acesso à Internet e o Serviço de Comunicação.....	59
5.2. A tributação dos provedores de acesso à Internet pelo ICMS.....	69
5.3. A tributação dos provedores de acesso à internet pelo ISSQN.....	77
5.4. O julgamento do Superior Tribunal de Justiça.....	84
CONCLUSÃO.....	89
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	91

INTRODUÇÃO

A inegável complexidade do estudo do Direito Tributário, exige profundas reflexões, mesmo nos atendo a apenas algumas parcelas deste ramo do Direito. A tarefa fica dificultada quando os aspectos a serem analisados, envolvem não só este ramo, mas também, outras áreas do direito, bem como outras ciências, que em muitos casos evoluem de forma acelerada.

É notório em nossa sociedade as inúmeras transformações que a mesma está sofrendo em virtude da enorme evolução que a informática proporcionou, em especial nas duas últimas décadas. São modificações profundas em diversas áreas, tais como, a econômica, social e política. Tais transformações influem, também, no Direito, atingindo juristas, legisladores e aplicadores da ciência jurídica.

Estas inovações causam reações na sociedade, inclusive alterando seu comportamento. A disseminação e o aprimoramento dos meios de comunicação, proporcionaram que nós fossemos testemunhas oculares de fatos de relevância mundial, que tempos atrás seriam impossíveis de se imaginar.

Podemos dizer, ainda, que o processo de globalização desencadeado, tem como principal ferramenta a comunicação.

Este trabalho tem o objetivo de analisar um dos meios de comunicação, a denominada rede mundial de comunicação, ou simplesmente, Internet, um aparato tecnológico que utiliza diversos serviços de comunicação, que por muitos é considerada como a grande evolução dos sistemas comunicacionais.

A Internet, desde seu nascimento desperta uma enorme curiosidade na sociedade de forma em geral, incluindo aí os operadores do Direito, pois, novas relações surgiram com o seu desenvolvimento, afetando os ramos do Direito Privado e do Direito Público.

De meio de comunicação, a Internet passou a servir de meio para diversas outras atividades.

A Internet, influenciou diretamente no Direito Tributário, sendo que pairam diversas dúvidas e vários são os questionamentos sobre o tema. São questões relativas ao tratamento tributário sobre as atividades dos provedores, dos serviços oferecidos, da proteção de marcas e patentes, realização do comércio, direitos autorais, dos crimes que podem ocorrer via rede, dentre outras questões.

Por ser um fenômeno recente, e em razão do curso abordar as “Novas Tendências do Direito”, aqui, em específico, abordaremos a tributação dos provedores de acesso à Internet.

Este tema foi escolhido em razão dos inúmeros debates que ao longo dos últimos anos estão se travando, com posições antagônicas todas muito bem embasadas.

Em um primeiro tópico abordaremos a rede mundial de comunicação, apresentando o histórico da rede, suas funções, seu relacionamento com o fenômeno da globalização, e em específico os provedores de acesso à Internet.

O segundo capítulo é destinado a análise da tributação, fazendo um retrospecto histórico, uma breve análise acerca dos princípios aplicáveis ao Direito Tributário e Obrigação Tributária.

O terceiro e quarto capítulos, versam sobre duas espécies tributárias o ISSQN e o ICMS, espécies tributárias, em que se discute a incidência sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet.

O próximo capítulo trata, em específico da tributação dos provedores de acesso à Internet pelo ISSQN e pelo ICMS.

1. A REDE MUNDIAL DE COMUNICAÇÃO

Neste capítulo, analisaremos a rede mundial de comunicação, realizando um histórico da Internet, suas funções na sociedade, o processo de globalização desencadeado após o seu surgimento, e os provedores de acesso à Internet.

Com relação a este último tópico, algumas exposições feitas no início se repetirão ao longo do trabalho, em virtude de ser o tema desta monografia.

1.1. HISTÓRICO

A rede mundial de comunicação, rede mãe ou simplesmente Internet, surgiu durante o período histórico denominado de guerra-fria, e tinha por escopo, criar uma rede de comunicação para o auxílio das forças armadas norte-americanas.

O objetivo inicial da Internet era permitir que pesquisadores acessassem sofisticados recursos de hardware, demonstrando excelente nível de eficiência. Durante as últimas três décadas, diversas organizações acreditaram no desenvolvimento da Internet, e projetaram estruturas destinadas a facilitar e incrementar o trabalho em assuntos pertinentes à rede.

Surge, em 1969 o Arpanet (Advanced Research Project Agency) em oposição ao sistema computacional denominado mainframe, como uma experiência do governo norte-americano em redes com comutação de pacotes.

A ARPA, agência responsável pela pesquisa avançada do departamento de defesa dos Estados Unidos, no início permitia o acesso de pesquisadores aos centros de computação.

Nos primeiros anos, o acesso à Arpanet era limitado às empresas ligadas à defesa militar e às universidades conveniadas.

Posteriormente, a Arpanet foi subdividida, gerando a Arpanet e a Milnet (uma rede militar). No final dos anos 80, outras redes começaram a fornecer conexão em âmbito mundial para as comunidades.

No início dos anos 90, com a disseminação da rede-mãe, incluindo não só atividades na área de pesquisa, mas também, atividades empresariais, fez com que a comunidade formasse a Internet Society.

A Arpanet desenvolveu-se até tornar-se hoje a Internet. A Internet baseou-se na idéia de uma série de redes independentes, interligando-se através de uma rede aberta, sendo que cada rede poder ser projetada de acordo com o ambiente e requisitos de usuários daquele rede em específico.

Roberto Figueiredo Paletta de Cerqueira¹ diz que a história da Internet molda-se em quatro aspectos distintos: a evolução tecnológica, a operação e administração da rede e os aspectos sociais e comerciais, que embora tratados didaticamente de forma separada, tais facetas interpenetram-se em grau elevado.

No Brasil, a Internet surgiu e ganhou força no meio acadêmico e de pesquisa. A RNP, que é a Internet no Brasil, surgiu com o apoio do Ministério da Ciência e tecnologia. No início existiam apenas conexões internacionais de redes não-comerciais com o exterior. Em meados dos anos 90, pretendendo a expansão da rede, o Brasil através do CNPq, adota-se a tecnologia TCP/IP.

“A evolução advinda com o IP implementou a comunicação direta entre as máquinas pertencentes a uma mesma rede, em contraposição àquela comunicação vinculada a uma máquina inteligente que distribuía a informação para as demais máquinas (mainframe). Nasceu, assim, a Internet, alicerçada no esperanto não utópico denominado TCP-IP, que possibilitou e possibilita a conversa entre todos os computadores ligados à rede.”²

A Internet é uma cadeia de âmbito mundial formada por diversas redes interconectadas. Essas redes são conectadas por recursos de várias naturezas como linhas telefônicas, cabos de TV, microondas entre outras.

“Por Internet (ou rede mundial ou rede das redes) entende-se *o conjunto de*

¹ CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta. Ciberespaço: Conceito e Tributação do Serviço de Provimento de Acesso. In XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2001, São Paulo, p. 313.

² OLIVEIRA, Julio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários mas não suficientes à comunicação entre computadores, que se utilizam de um meio físico preexistente, bem como o software e os dados contidos nestes computadores.”³

A Internet utiliza-se de dados digitais para conexão remota a arquivos de dados, sons e imagens, consiste em um conjunto de tecnologias para acesso, distribuição e disseminação de informação.

Fugimi Yamashita citado por Waldemar Bernardo Jorge, registra que:

“Tecnicamente, segundo explica JOSEPH F. RUTH JR., Internet é uma rede de várias redes que utilizam uma mesma linguagem (TCP/IP – Transmission Control Protocol/Internet Protocol) e são conectadas por pontes (infovias) e que dividem espaços com nomes e endereços em comum. É a interconexão de várias redes que dá à Internet sua personalidade única. É na verdade um caldeirão eletrônico que possibilita ao usuário individual do mundo inteiro, a cada um que ganha acesso para a Internet local, regional ou nacional, se comunicar um com o outro.”⁴

A descrição do mecanismo de funcionamento da Internet implica no conhecimento do sistema de operação de uma rede de computadores para transferência de dados e, dos elementos de alta tecnologia que, acoplados, proporcionam maior eficácia à Internet.

O compartilhamento de dados realizado através da Internet é chamado de comutação de pacotes, este compartilhamento é feito através de uma transferência de alta velocidade.

Julio Maria de Oliveira, citando Douglas E. Comer, conclui acerca da comutação que:

“um sistema de comutação de ‘pacotes’ permite que vários pares de

³ OLIVEIRA, Julio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

⁴ JORGE, Waldemar Bernardo. As novas relações jurídicas de natureza tributária advindas da informática – comercialização de “softwares” imunidade do livro eletrônico “Internet”. In MARINS, J.; MARINS, G. V.. **Direito tributário atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 351.

pp 31 m) ?
X

computadores se comuniquem através da rede compartilhada com um mínimo de atraso, porque divide cada conversação em pequenos ‘pacotes’, e faz com que os computadores usuários enviem seus pequenos ‘pacotes’ em turnos.”⁵

A comutação de pacotes possui diversas tecnologias, cada uma contendo diferentes condições e restrições de velocidade, distância e custo. Assim, a Internet utiliza-se de sistemas complexos que fazem com que cada grupo de usuário de uma tecnologia aproxime-se e seja oportunizada a comunicação entre os usuários do sistema.

A Internet em sua organização técnica, basicamente é constituída por espinhas dorsais do tipo *backbones*, que são estruturas de rede capazes de manipular grandes volumes de informações, constituídas por roteadores de tráfego interligados por circuitos de alta velocidade. Conectados as espinhas dorsais, estão os provedores de acesso à Internet, sendo que em um país poderão existir várias ramificações independentes.

“A Internet e sua tecnologia, que permitem a libertação das informações, possibilitando seu acesso em qualquer computador ou plataforma, é, na verdade, uma revolução, ou evolução, do *software*, que, em consequência de situações do mercado, acabou-se tornando prisioneiro de padrões, plataformas, constantes *upgrades* (atualizações), *fatwares*, etc.”⁶

Julio Maria de Oliveira, com precisão desmistifica a idéia de que a Internet é uma rede única, gigante, dizendo que:

“Apesar de muitas pessoas pensarem que a Internet é uma rede única, gigante, à qual muitos computadores se conectam, isso não é verdade. Ao contrário, a

⁵ OLIVEIRA, Julio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 112.

⁶ OLIVEIRA, Julio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 110.

Internet consiste em milhares de computadores conectados por roteadores. Cada computador se interliga a uma das redes individuais. Quando um computador se conecta com outro computador de outra rede, ele manda ‘pacotes’ através de um roteador.”⁷

A Norma 004/95 do Ministério das Comunicações, que regula o uso de meios da rede pública de telecomunicações para o provimento e utilização de serviços de conexão à Internet, considera como sendo Internet um 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.

Roberto Figueiredo Paletta de Cerqueira, entende que a estrutura do ciberespaço é composta por uma porção técnica e outra física⁸.

Roque Carrazza sobre a Internet diz:

“Em apertada síntese, a Internet é uma interligação de grandes redes de computadores, que possibilita a troca de informações em âmbito mundial. Em termos mais técnicos, é um sistema que interliga computadores digitais, por meio dos chamados protocolos TCP/IP, os quais, uniformizando a transmissão de informações das diversas redes tornam possível o envio de dados para todas as partes do mundo.”⁹

Assim, a Internet é um ambiente vivo, um lugar onde sociedades, comunidades e instituições podem manter-se em ampla comunicação, sendo uma das ferramentas responsáveis pela globalização.

⁷ OLIVEIRA, Julio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 114.

⁸ Tecnicamente, o ciberespaço é construído sob uma estrutura de rede com protocolo de comunicação TCP/IP. A Internet é uma coleção completa de redes com esta tecnologia que foram interligadas, oferecendo conectividade mundial. Fisicamente, seus serviços são baseados em espinhas dorsais de conexões dedicadas, interligando os pontos de presença – P/P regionais. Tais backbones atendem à necessidade de provimento de conectividade ampla e distribuída.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8ª ed. ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, p. 174.

Muito!
Referências?

A Internet não foi projetada para apenas uma aplicação, mas sim como uma estrutura geral na qual novas aplicações podem ser concebidas, sendo que, atualmente o uso da Internet é extremamente diversificado, sendo usado como meio de comunicação, meio de obtenção de informações sobre assuntos diversos, comércio eletrônico e até mesmo para leilões eletrônicos feitos por órgãos estatais.

Atílio Dengo destaca como características mais marcantes do mundo virtual e da Internet, o que segue:

“a) A *internet* se constitui em uma rede que ignora a existência de fronteiras e territórios, Os seus usuários podem acessar páginas armazenadas em provedores situados no lado oposto do planeta com um simples clicar do mouse.

b) Não possui organismos de administração, controle ou censura.

c) Há total liberdade para escolha da informação, serviço, produto ou local de comunicação. Com isto, uma pessoa física ou jurídica situada em um determinado País pode, facilmente, armazenar uma página *Web* noutro País e, através desta página, comercializar produtos e serviços ou simplesmente divulgar idéias.

d) No campo laboral a presença física diária do trabalhador no estabelecimento do empregador torna-se dispensável. Noutras palavras, será possível a um empregador contratar os serviços de um profissional que desenvolverá suas tarefas através da rede, sem a necessidade de abandonar o seu lar ou País de origem.”

e) O uso da tecnologia digital possibilita a dispensa de determinados suportes físicos que até bem pouco tempo eram indispensáveis para a realização de determinados atos ou para a venda de determinados produtos e serviços.”¹⁰ (destaques do original)

Importante acerca da Internet são os dizeres de Marco Aurélio Greco, a saber:

“A Internet não corresponde a uma entidade determinada, nem a um certo local físico em que se realizam as respectivas operações, nem um específico veículo de transporte de mensagens que possa ser segmentado. Trata-se, efetivamente, de uma rede vista como um “sistema”. Dizer que corresponde a um sistema significa reconhecer que nela é possível identificar um conjunto de elementos (o repertório do sistema) e um conjunto de regras que

¹⁰ DENGO, Atílio. Realidade virtual, direito e tributação do comércio eletrônico – estudo de direito comparado. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36, p. 184-199, jan./fev. 2001.

determinam o relacionamento entre tais componentes (sua estrutura).”¹¹

Expostas estas noções básicas sobre a rede-mãe ou Internet, devemos analisar seus demais aspectos de importância para o desenvolvimento deste trabalho.

1.2. A GLOBALIZAÇÃO E A INTERNET

A globalização é um conceito que apareceu no meio dos anos 1980 nas escolas de negócios norte-americanas e na imprensa anglo-saxã. Esta expressão designa um movimento complexo de abertura de fronteiras econômicas e de desregulamentação, que permite às atividades econômicas capitalistas estenderem seu campo de ação ao conjunto do planeta.

Podemos dizer que o termo globalização serve para designar a convergência de mercados no mundo inteiro. Globalização e tecnologia serão os dois principais fatores que fazem as relações internacionais. Em consequência, a sociedade global opera com constância e resolução, com custos relativamente baixos, como se o mundo inteiro (ou as principais regiões) constituíssem uma entidade única; ela vende a mesma coisa, da mesma maneira em todos os lugares, sendo que a Internet foi uma das maiores contribuidoras para a propagação de tal fenômeno.

Assim, conforme os dizeres de José Luiz Quadros de Magalhães, temos:

“A globalização pode significar uma nova configuração que marca a ruptura em relação às etapas precedentes da economia internacional. Antes a economia era inter-nacional, pois, sua evolução era determinada pela interação de processos operacionais essencialmente no nível dos Estados-nação. No período contemporâneo vemos emergir uma economia globalizada na qual as economias nacionais serão decompostas e posteriormente rearticuladas no seio de um sistema de transações e de processos que operam diretamente no nível internacional. Esta definição é mais geral e sistemática.”¹²

Pode-se dizer que um tipo ideal de globalização implica em uma crescente

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2000.

¹² MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Capturado na internet, www.jusnavigandi.com.br, Globalização e Exclusão.

interconexão em vários níveis da vida cotidiana a diversos lugares longínquos do mundo.

Neste tópico em especial é que a Internet desponta como ferramenta importante, pois, através de seus mecanismos é que as distâncias estão se encurtando, haja vista a celeridade com que processa informações e a transmite às mais diversas localidades em tempo reduzido para não dizer quase que instantaneamente.

Hoje a ciência se vale deste sistema comunicacional para apresentar suas mais novas descobertas e difundi-las com rapidez para toda a sociedade.

Com a Internet, o fenômeno da globalização teve uma alavanca a mais para sua impulsão, não se podendo negar que talvez constitua a mais importante evolução no sentido técnico que o homem conseguiu produzir, pois, diferentemente das outras grandes inovações que levaram tempo para se difundirem e possuíam de início um custo elevado, a Internet espalhou-se de forma impressionante, com um custo relativamente baixo, estando praticamente ao alcance de todos.

1.3. AS FUNÇÕES DA INTERNET

Com o aprimoramento da Internet, suas funções foram se diversificando ao longo do tempo, de instrumento de pesquisa e comunicação, passou a ser importante ferramenta no mundo do comércio, tendo diversas funções.

Podemos dizer que as principais funções da Internet, seriam o correio eletrônico (e-mail), as salas de bate-papo (chats), fóruns de debates/transmissão de eventos, consultoria eletrônica, jogos eletrônicos (games), banco de dados (bibliotecas, arquivos, jurisprudência e outros), comércio eletrônico (e-commerce), publicidade e banco eletrônico no ambiente de Internet.

Também, temos que várias aplicações para a Internet são usuais hoje, entre elas a visualização e a apresentação de dados e informações, a transferência de informações ordenadas em arquivos, a transferência de imagens e sons, a consulta à banco de dados, arquivos, a comunicação entre terminais de computadores.

O comércio eletrônico corresponde as transações comerciais realizadas através da Internet, sendo que este comércio abrange a venda de bens corpóreos e incorpóreos .

Marco Aurélio Greco, considera equivocado o uso do termo “comércio” para designar estas transações realizadas pela Internet, entende o jurista que:

“Em primeiro lugar, o termo ‘comércio’ utilizado na expressão ‘comércio eletrônico’ é equívoco pois abrange, a rigor, dois tipos distintos de atividade. Uma, tipicamente de intermediação comercial, consistente nos negócios jurídicos mercantis que tenham por objeto bens corpóreos e que correspondam ao impulsionamento de mercadorias em direção ao consumo; outra, de pertinência ‘comercial’ (entre aspas) é dúbia por abranger também as prestações de serviço realizadas num ambiente eletrônico.”¹³

O comércio eletrônico tem como a base a Internet, um meio de comunicação barato, confiável e praticamente instantâneo, tendo algumas vantagens sobre os demais meios de comunicação, ou seja, é mais barato que o telefone e independe da presença simultânea de ambos, o correio é moroso, o fax tem a desvantagem do preço e a falta de privacidade.

A Internet tem desempenhado importante papel no comércio, pois, é ágil nos contatos iniciais, no envio de catálogos, projetos, vídeos e informações. Essas facilidades estão sendo cada vez mais usadas, podendo hoje, se comprar uma gama imensa de produtos através dos meios eletrônicos, em especial a Internet.

Mas nem tudo ocorre de modo perfeito, podendo existir problemas nas transações, como por exemplo se o comprador não efetua o pagamento e recebe a mercadoria, ou se efetua o pagamento e não recebe a mercadoria. Assim, pairam diversas dúvidas sobre esta forma negocial sendo um campo vasto a ser explorado pelos operadores do Direito.

Em relação ao correio eletrônico, este visa a encurtar e acelerar o processo de comunicação, pois, seus dados são transmitidos quase que instantaneamente. Por exemplo, um gerente de uma empresa necessita encaminhar com urgência um relatório

¹³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 77

sigiloso de sua filial para a matriz fora de nosso país, para que esta possa tomar determinadas medidas. Através dos meios usuais como telefone, fax, há um custo mais elevado, além de possível demora e falta de privacidade, o que não ocorre com o correio eletrônico, que supera em todos estes aspectos os meios tradicionais de comunicação.

Já as salas de bate-papo, mais conhecidas como *chats*, constituem importante ferramenta para a troca de informações entre pessoas, além de as aproximarem.

As outras funções da Internet, também, são importantes, embora usadas com menor frequência dos que as anteriormente citadas.

1.4. OS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

Tendo em vista o foco principal deste trabalho estar centrado em relação aos provedores de acesso à Internet, se torna necessário procurar definir o que é um provedor de acesso à Internet.

Para que se possa acessar a rede mundial de comunicação, se faz necessário a utilização de um serviço de conexão à Internet, implementado por provedores de serviço de conexão, que permitem o acesso aos seus usuários.

O termo “provedor”, tem origem no verbo prover, que significa “dispor, ordenar, regular, abastecer, fornecer, dotar, munir”¹⁴.

O provedor de acesso à Internet é definido pelo Dicionário de Informática com sendo: “Empresa ou consórcio que oferece um meio de acesso em alta velocidade à Internet para empresas, universidades, organizações sem fins lucrativos e provedores de serviços de Internet (ISP), que, por sua vez, oferecem o acesso à Internet para seus

¹⁴ MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998 – (Dicionários Michaelis)

usuários”.¹⁵

Podemos adotar como sendo provedor de Internet “... o elo de ligação entre o usuário e a rede, que permanece constante durante toda a relação comunicacional...”¹⁶.

Necessária é a distinção entre o provedor de serviço de conexão à Internet (PSCI) e o provedor de serviços de informações (PSI), conforme Luciana Angeiras¹⁷, a diferença reside no fato de que o primeiro é aquele que providencia o acesso do usuário e o segundo é aquele que abastece a rede com informações.

Com o intuito de regulamentar o uso de meios da rede pública de telecomunicações, em relação ao acesso à Internet, o Ministério das Telecomunicações, através da Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995, trouxe alguns conceitos, dentre os quais, o de provedor de acesso à Internet. Confirma-se o item 3, alíneas ‘d’ e ‘e’ da Norma nº 004/95, aprovada por mencionada Portaria:

(...)

3. Definições

Para fins desta Norma são adotadas as definições contidas no Regulamento Geral para execução da Lei nº 4.717, (...) e ainda as seguintes:

- d) Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;
- e) Provedor de Serviço de Informações: entidade que possui informações do interesse e as dispõem na Internet; por intermédio do Serviço de à Internet; (...).

¹⁵ PFAFFENBERGER, Bryan. **Websters’s new world: dicionário de informática**. Trad. Valéria Chamon. Rio de Janeiro: Campus, 1998. ✓

¹⁶ ANGEIRAS, Luciana. Tributação do Provedores de Acesso à Internet. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, XIV, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000**.

¹⁷ ANGEIRAS, Luciana. Tributação do Provedores de Acesso à Internet. *In*: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, XIV, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000**.

Assim, num conceito simplista podemos dizer que o provedor de acesso à Internet consiste no instrumentário eficaz, com capacidade de viabilizar a interligação de dados e informações, ou o serviço que se utiliza de uma base de comunicação já existente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede-mãe.

Marco Aurélio Greco¹⁸, afirma serem cinco ~~são~~ as características do serviço de acesso à Internet que o diferenciam do serviço de telefonia atualmente estruturado, são elas: endereço, conexão, fluxo, controle de erro e aspecto tarifário.

Já, Roberto Figueiredo Paletta de Cerqueira, esclarece que:

“Não funciona o provedor como mero meio de transporte, unicamente realizando serviço de comunicação entre as camadas Network e Host-to-host. Tal concepção é tecnicamente errada, sendo adotada por diversos autores, que não se detiveram em uma análise multidisciplinar e mais detalhada da questão. O PAI não encaminha simplesmente as mensagens entre as camadas citadas, mas sim provê todo o ambiente de compartilhamento de recursos através de processamento de informações. O provedor torna possível, processando dados, o processamento entre aplicativos. Não é o servidor, como um terceiro qualquer, ou a camada de aplicação, ambos de forma exclusiva, que permitem o uso de programas, e.g. os de comércio eletrônico do ciberespaço. O PAI, pois, torna possível a oferta posterior de serviços – informações e aplicativos – por terceiros. Estas ofertas só podem ocorrer num meio não de transmissão de mensagens, mas sim computacional, natural do ambiente de rede de computadores, onde operações são realizadas continuamente com representações de dados.”¹⁹

Assim, temos que o provedor de acesso à Internet presta um serviço de valor adicionado, acrescentando valores, tecnologia, para que se possa viabilizar o acesso à

¹⁸ “Estas diferenças são identificadas considerando a comunicação a partir do seu ponto de origem (por exemplo, casa do usuário) até seu ponto de destino (por exemplo, fornecedor de conteúdo de mensagens). Não se exclui que o avanço tecnológico leve as operadoras de telefonia a adotar estruturas semelhantes para viabilizar a comunicação dentro de suas respectivas redes fixas, mas isto não alterará a análise feita, pois a utilidade proporcionada pela telefonia continuará sendo da mesma natureza, embora utilizando tecnologia distinta.” In GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 130.

¹⁹ CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta de. Ciberespaço: Conceito e Tributação do Serviço de Provimento de Acesso. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, XV, 2001, São Paulo, p. 331,332.

rede mãe, sem contudo estar prestando um serviço de comunicação propriamente dito.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. CONCEITO

Os Estados modernos, tem na atividade tributária a sua maior fonte de arrecadação para sua sobrevivência, sem a prática desta atividade seria praticamente impossível o Estado arcar com suas despesas e prestar os seus fins sociais, inclusive, pelo fato de que outras atividades desenvolvidas pelo Estado estão atreladas à atividade tributária.

Podemos dizer que a atividade tributária é um dos meios que o Estado detém para cumprir a sua finalidade que é a realização do bem comum, ou seja, o Estado deve satisfazer às necessidades da coletividade e realizar seus fins.

Gustavo Miguez de Mello²⁰, citado por Ives Gandra da Silva Martins, apresenta um quadro sobre as finalidades da cobrança de tributos, que resumidamente consistem em justiça fiscal, alocação de recursos, desenvolvimento econômico, pleno emprego, combate à inflação, equilíbrio balanço de pagamentos internacionais, finalidade social, coordenação fiscal inter-governamental, finalidade política, finalidade jurídica e finalidade administrativa.

Em função da importância da tributação para o Estado e para a sociedade, o Direito adentra nesta esfera, assumindo papel de fundamental importância, ao estabelecer o regramento desta atividade.

Para que possamos compreender em que consiste a atividade tributária, se faz necessário o conhecimento do “Direito Tributário” e de seu objeto principal, ou seja, o “tributo”.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos práticos da teoria da imposição tributária**. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda, 1996, p. 177.

Primeiramente, antes de adentrarmos diretamente na conceituação anteriormente mencionada, é válido citar que outras denominações são conferidas ao “Direito Tributário”, como, por exemplo, “Direito Fiscal” e “Direito Financeiro”, em nosso país a denominação consagrada é a de “Direito Tributário”.

Conforme leciona Celso Ribeiro Bastos “O Direito Tributário é um conjunto de normas e princípios enucleados pelo conceito de tributo.”²¹

Paulo de Barros Carvalho enuncia o Direito Tributário como sendo “... o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”²²

Para Hugo de Brito Machado, Direito Tributário seria “... o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.”²³

Já Ruy Barbosa Nogueira diz que, “o Direito Tributário é a disciplina da relação entre fisco e contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições.”²⁴

Temos, portanto, que o Direito Tributário está fundamentado no chamado poder de tributar, encontrando respaldo e limitações na lei. Para justificar o poder de

²¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 95.

²² O jurista não se limita a conceituar o que seria o direito tributário, diz quais seria suas funções: “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente. *In* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 30.

tributar, por parte do Estado, podemos elencar quatro teorias, a primeira é a Teoria do Contrato Social, a segunda é a Teoria da Troca, em terceiro temos a Teoria Associativa e por fim a Teoria do Poder Soberano.

Percebe-se haver um conjunto de regras de Direito que tem por objeto a atividade tributária do Estado. Pode-se dizer que o Estado possui capacidade ativa e poderes para que de forma impositiva e coercitiva, dentro dos limites legais arrecade recursos financeiros.

O Direito Tributário Brasileiro, começou a ter consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional n. 18/65, que foi a semente do Código Tributário Nacional, veiculado, à época, como lei ordinária, recebendo mais tarde a eficácia de lei complementar.

O Sistema Tributário decorreu, basicamente, do crescimento do país, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação.

Como visto, o Direito Tributário tem como núcleo central o “tributo” assim, impossível é não analisar o seu sentido.

Paulo de Barros Carvalho, afirma que o vocábulo “tributo” possui cerca de seis acepções diversas, a saber:

“O vocábulo ‘tributo’ experimenta nada menos do que seis significações diversas, quando utilizado nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. São elas: a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; e) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; f) ‘tributo’ como norma, fato e relação jurídica.”²⁵

O tributo no escólio de Celso Ribeiro Bastos é definido como: “O tributo é pois o dever dos contribuintes de pagarem uma certa quantia em dinheiro ao Estado independentemente de o Poder Público lhe ter prestado algum favor ou serviço, assim

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 19.

como sem vinculação à prática de qualquer ato ilegal pelo contribuinte.”²⁶

Assim, cabe ao contribuinte pagar o tributo quando se enquadrar em algumas das hipóteses descritas como geradoras da obrigação tributária.

Conforme demonstrado, várias significações foram atribuídas ao vocábulo “tributo”, mas não podemos deixar de mencionar a definição legal prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, que é a de importância maior para o direito positivo.

“Art. 3º Tributo 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.”

Ao se analisar a definição legal, fica explícito que o Estado através de seu poder/dever exige uma prestação de um sujeito passivo, independentemente de sua vontade ou concordância²⁷.

Conclui-se, ainda, que tal definição consagra o princípio da legalidade, previsto constitucionalmente, aqui com características de especialização. Outra, conclusão é que o tributo não possui caráter punitivo, não se trata de uma sanção pela prática de alguma ilicitude.

Da análise exposta, temos, portanto, que o poder tributário está fundado na soberania do Estado, que exercerá tal mister baseado na Constituição.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 96.

²⁷ Paulo de Barros Carvalho esclarece com precisão: “Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.” *In* CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 25.

2.2. CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Primeiramente, deve-se ter em mente que a atividade tributária está intimamente ligada ao princípio da legalidade, que rege severamente todas as atividades do Estado.

Celso Ribeiro Bastos²⁸, citando Javier Sainz Moreno, aponta quatro características fundamentais do tributo. A primeira característica é que o tributo é o instrumento de que se vale a administração Pública para obter ingressos com os quais paga suas despesas quando estas não podem ser atendidas pelo seu próprio patrimônio.

Percebe-se que o tributo sempre teve como objetivo carrear recursos de ordem financeira para os cofres do Estado, sendo fonte de sobrevivência do mesmo.

Em segundo lugar o tributo é privativo do Estado. A terceira característica é que o tributo funda-se no poder de *imperium* com que o Estado muitas vezes atua. Pode-se afirmar que estas duas características decorrem da soberania do Estado, ou seja, prevalece a vontade superior sobre a vontade individual.

Por fim, a quarta característica é o fato de que a prestação pecuniária exigida pela Administração há de estar atrelada a satisfazer aos encargos públicos do orçamento.

Da análise das características da atividade tributária elencadas, nota-se que a definição legal, prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional encontra-se em harmonia com as mesmas.

Como característica da atividade tributária temos a fiscalização do cumprimento das prestações pecuniárias, ou seja, as autoridades administrativas recebem da legislação tributária um poder-dever em fiscalizar. Por exemplo, temos o caso de um contribuinte ter que permitir que funcionários fiscais da Secretaria da Fazenda, examine seus livros fiscais. Pode-se afirmar que tal característica, decorre do

²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 97,98,99.

princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Também, como característica da atividade tributária, temos o dever de sigilo por parte da Administração Pública, sendo vedada algumas informações obtidas em razão do ofício exercido, ou seja, quando realizada fiscalização por parte do órgão estatal, é terminantemente proibida a divulgação de determinadas informações conseguidas.

Seriam, estas em apertada síntese as principais características da atividade tributária.

2.3. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

Primeiramente, se faz necessário colocar a definição de “sistema”, para que possamos adentrar em específico no Sistema Constitucional Tributário.

Por sistema temos, “1. Conjunto de princípios verdadeiros ou falsos, donde se deduzem conclusões coordenadas entre si, sobre as quais se estabelece uma doutrina, opinião ou teoria. 2. Corpo de normas ou regras, entrelaçadas numa concatenação lógica e, pelo menos, verossímil, formando um todo harmônico.”²⁹

É sabido que os ramos do Direito possuem seu alicerce na Constituição Federal, não sendo diferente em relação ao Direito Tributário, onde vislumbramos na Carta Magna o sistema normativo maior regente da atividade tributária.

As normas jurídicas, em nosso sistema, encontram-se hierarquizadas, no mundo jurídico, formando a chamada “pirâmide jurídica”, onde no ápice está a Constituição Federal.

Resulta daí, que o nosso sistema jurídico possui disposições normativas em diferentes níveis, ou seja, de forma escalonada e não dispostas em um mesmo patamar. No dizer de Hans Kelsen, a Constituição Federal, “... representa o escalão de Direito

²⁹ MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998, p. 1952 – (Dicionários Michaelis).

Positivo mais elevado.”³⁰

Lourival Vilanova³¹, citado por Paulo de Barros Carvalho, ensina que o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formatação e de transformação de suas proposições.

A Constituição Federal, portanto, possui hierarquia suprema, dando fundamento de validade a todas as manifestações normativas do Estado, sendo a matriz destas manifestações.

Conforme explicita Roque Carrazza, “A Constituição de um Estado é o conjunto de normas que indicam quem detém os poderes estatais, quais são estes poderes, como devem ser exercidos e quais os direitos e garantias que as pessoas têm em relação a eles.”³²

Pelos conceitos aqui expostos podemos adentrar especificamente no sistema constitucional tributário, que na verdade trata-se de um subsistema, tendo como sistema principal o sistema constitucional. É um subsistema formado por um elenco de normas que versem sobre a matéria tributária, em nível constitucional.

Em se tratando do sistema constitucional tributário, o mesmo encontra-se inserido na Constituição Federal no capítulo I, título VI – Da tributação e do orçamento .

Diversas são as noções de sistema tributário, como por exemplo podemos citar, “Dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro do sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei de isolar dentro da Constituição (que também é

³⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 240.

³¹ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. **Revista dos Tribunais**, 1977, p. 109.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2ª ed., 2ª tir.. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 13.

um sistema) as regras atinentes aos tributos.”³³

Celso Ribeiro Bastos, adota o apanhado de Ives Gandra da Silva Martins acerca do sistema constitucional brasileiro, que aqui transcrevemos alguns trechos de significância sobre o tema.

“O Direito Tributário brasileiro principiou a ganhar consistência sistêmica a partir da Emenda Constitucional n. 18/65. Anteriormente, apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva no concenrente a alguns tributos, o certo é que faltava arcabouço capaz de harmonizar as diversas tendências, aspirações e necessidades dos diversos entes com competência para tributar.(...)”

Nessa linha de raciocínio, os abusos e ilegalidades geravam choques contínuos, com soluções penosas, quando não se consagrava o arbítrio e a impunidade, pelas poucas forças dos contribuintes em enfrentar os Erários, levando suas divergências às barras dos tribunais. Os pagadores de tributos, sem fôlego ou recursos para as grandes discussões judiciais, recolhiam o injusto, incentivando ainda mais o espoucar de ilegalidades por parte dos Governos, visto que muito poucos eram os que discutiam. Por outro lado, a própria lentidão da justiça dificultava aos Poderes impositivos a cobrança judicial dos tributos legais em atraso ou sonogados, criando-se área de permanente e generalizada insatisfação. A tudo se acrescia o fato de que, à falta de um sistema constitucional tributário, os problemas se multiplicavam para contínuo desassossego entre fiscais e contribuintes, abrindo-se campo fértil aos ajustes entre eles, à margem do interesse nacional e de uma máquina fiscalizadora ainda não modernizada. (...)

Por outro lado, a sistematização das espécies tributárias era uma exigência, visto que no desarmônico complexo anterior, taxas havia que invadiam as áreas pertinentes aos impostos, assim como contribuições que se confundiam com impostos e taxas, sobre não se definir com correção e adequação os fatos geradores de diversos tributos. (...)

O Sistema Tributário decorreu, portanto, do crescimento do País, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação, em uma concepção centralizadora, autônoma, mas não ao ponto de permitir o desequilíbrio impositivo, em nível de carga global a ser suportada pelo contribuinte.”³⁴

Pela Carta Magna, os entes políticos só podem atuar dentro dos ditames legais da competência tributária que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

³³ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 104.

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 104,105.

Roque Carrazza expõe com propriedade esta limitação, “... o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar ‘*in abstracto*’ tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição -, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.”³⁵

Assim, conclui-se que a Constituição Federal, tratou o sistema constitucional tributário de forma ampla e minuciosa, estendendo a ele a sua característica de rigidez.

2.4. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios normativos aparecem como diretrizes básicas que norteiam outras normas, ou seja, possui um magnetismo que atrai outras regras jurídicas para o seu entorno.

Pode-se afirmar, portanto, que um princípio seria um ponto de referência, um ponto de apoio, onde normas jurídicas buscam as suas diretrizes.

Encontramos como “princípio”, as seguintes definições, “Momento em que uma coisa tem origem; começo, início. Ponto de partida. Causa primária. Lei, doutrina ou aceção fundamental em que outras são baseadas ou de que outras são derivadas: os princípios de uma ciência.”³⁶

Existem muitos princípios constitucionais gerais, que são válidos para todo o ordenamento jurídico, sendo válidos e com influência no âmbito do Direito Tributário, aqui, somente citaremos quais são estes princípios constitucionais gerais, e analisaremos brevemente, apenas os princípios constitucionais tributários, para tanto,

³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 2. ed., 2ª tir., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 15.

³⁶ MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998, p. 1697 – (Dicionários Michaelis).

usaremos a classificação adotada por Paulo de Barros Carvalho.

Com princípios constitucionais gerais, temos o princípio da justiça, princípio da certeza do direito, princípio da segurança jurídica, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da irretroatividade das leis, princípio da universalidade da jurisdição, princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal, princípio da isonomia das pessoas constitucionais, princípio que afirma o direito de propriedade, princípio da liberdade de trabalho, princípio que prestigia o direito de petição, princípio da supremacia do interesse público ao do particular e princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Podemos, assim, elencar os princípios constitucionais tributários como sendo, princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da tipologia tributária, princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, princípio da vinculabilidade da tributação, princípio da uniformidade geográfica, princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, princípio da territorialidade da tributação e princípio da indelegabilidade da competência tributária.

Agora que elencamos os princípios constitucionais tributários, passemos a sua análise.

Não há autor que, tendo escrito sobre direito tributário, tenha deixado de tratar do princípio da legalidade, sendo sabido que a legalidade tributária é estrita, em face da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal.

Maria das Graças Strapasson, expõe que:

“Enfim, ressalte-se que o princípio da legalidade tributária está entre aqueles princípios consagrados pelo texto constitucional, como limitadores do poder tributante do estado. Percebe-se também, que este princípio é a base de tudo, é o princípio maior

que vai tornar possível a concreção dos demais princípios.”³⁷

O princípio da estrita legalidade, é derivado do princípio da legalidade previsto no art. 5º, II, da Constituição Federal, que também pode ser chamado de princípio da reserva legal. Este princípio está previsto no art. 150, I da Constituição Federal, e dispõe que a criação ou aumento de tributo só pode ser feita através de lei, ou seja, para que os entes com capacidade de tributar instituem tributos ou os majorem, só poderão fazê-lo mediante a expedição de lei. Paulo de Barros Carvalho, expõe com precisão que:

“... o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.”³⁸

Corroborando o pensamento anterior Ives Gandra da Silva Martins expõe:

“ Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário. (...) O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber; a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.”³⁹

O princípio da anterioridade, previsto no art. 150, inc. III, ‘b’ da Constituição Federal, estabelece que é vedado às pessoas políticas de direito interno a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que foram criados ou majorados.

³⁷ STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio Constitucional da Legalidade Tributária**. Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito pela PUC-PR, Curitiba, 2000. No prelo.

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 154.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos práticos da teoria da imposição tributária**. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições Ltda, 1996, p. 72, 73.

Resumidamente, a lei que criou ou aumentou tributos só passa a ter eficácia a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao de sua publicação. Tal princípio afasta a insegurança, possibilitando um planejamento adequado por parte dos contribuintes.

Algumas exceções expressas existem ao princípio da anterioridade, tais como, casos de calamidade pública ou de guerra, previstas nos arts. 148, I e 154, II da Constituição Federal, a contribuição para a seguridade social, que pode ser cobrada em 90 dias contados da data da publicação da lei, art. 195, § 6º da Constituição Federal. Também alguns impostos não estão sujeitos ao princípio da anterioridade como o imposto sobre produtos industrializados – IPI, imposto de importação – II, imposto de exportação – IE e o imposto sobre operações financeiras – IOF, conforme o art. 150, § 1º da Constituição Federal.

É válido frisar, que não se pode confundir o princípio da anterioridade, com o já extinto princípio da anualidade, previsto na Constituição Federal de 1946, que estabelecia que a cobrança de tributos dependia de autorização anual do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento.

O terceiro princípio a ser analisado é o princípio da irretroatividade da lei tributária, inscrito na Constituição Federal no art. 150, III, 'a', que determina que a lei tributária só é válida em relação a fatos geradores ocorridos depois do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou tributo. Trata-se de um princípio limitador ao poder de tributar.

Assim tem-se que o princípio da irretroatividade da lei trata-se de uma proteção ao direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Frise-se que a retroatividade da lei é admitida, apenas nos casos em que favorecer o contribuinte, a chamada retroatividade benéfica, prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional.

O princípio da tipologia tributária é aquele que determina os dois principais

elementos do tipo tributário⁴⁰: hipótese de incidência e base de cálculo. Assim, estabelecidos estes dois elementos, pode-se determinar qual diante de qual espécie tributária estamos deparados. Referido princípio tem como principal função evitar a bi-tributação.

Com relação ao princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição, trata-se de um princípio, que orienta que o tributo deve ser razoável, não podendo ser oneroso de forma excessiva que venha dilapidar os bens do contribuinte, protegendo assim, a liberdade e o patrimônio. A principal questão em torno deste princípio está em delimitar a ocorrência ou não do efeito confiscatório.

Por confisco temos, “O confisco que se atrela inexoravelmente à capacidade contributiva, existirá sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade dos contribuintes, sendo aferido, principalmente, pelo exame da alíquota (no caso do imposto) ou da base de cálculo (no caso da taxa).”⁴¹

José Afonso da Silva, citado por Cintia Estefania Fernandes, “refere-se ao princípio da vedação ao confisco como sendo o princípio da proporcionalidade razoável, sendo esta a regra, segundo ele, que ‘veda a utilizar tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.”⁴²

⁴⁰ Sobre tipo tributário Paulo de Barros Carvalho afirma que “... o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores e perplexidades, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria, bem como anunciar que tipo de imposto ou que modalidade de taxa.” *In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 154.

⁴¹ MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade Contributiva. *In* **Caderno de pesquisas tributárias**. Resenha tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária. V. 14, p. 160.

⁴² FERNANDES, Cintia Estefania. Princípio da Vedação de Tributo com Efeito de Confisco. *In* MARINS, J.; MARINS, G. V.. **Direito tributário atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 23.

Diante do exposto, temos que a razoabilidade deve ser um pressuposto do tributo, para que este não tenha uma feição confiscatória.

O princípio da vinculabilidade da tributação é o que prevê que toda a atividade tributária está regulada por prescrições jurídicas, existindo somente atos vinculados. Paulo de Barros Carvalho⁴³, afirma que na realidade isto não ocorre, existindo na atividade tributária atos vinculados e atos discricionários, mas o que não tira o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação.

Pelo princípio da uniformidade geográfica, temos que todos os tributos instituídos pela União devem ser uniformes em todo o território nacional, não podendo haver distinção entre os entes que compõem a Federação. Mencionado princípio está previsto no art. 151, I, da Carta Maior.

O oitavo princípio a ser comentado, previsto no art. 152 da Constituição Federal é o princípio da não-discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, ou seja, os entes tributantes não podem graduar seus tributos, levando em conta a região de origem ou destino dos bens. O que o legislador quis evitar com tal regramento, foi uma guerra entre os integrantes da Federação.

O princípio da territorialidade da tributação, significa que o poder de vinculação de uma lei alcançará somente até os limites geográficos do ente que a editou, ou seja, se a lei foi editada por município, seus efeitos restringem-se ao seu espaço geográfico, se editada por um Estado, está limitada as suas fronteiras regionais,

⁴³ “O magistério dominante inclina-se por entender que, nos confins da estância tributária, não de existir somente atos vinculados, fundamento sobre o qual exaltam o chamado princípio da vinculabilidade da tributação. Entretanto, as coisas não se passam bem assim. O exercício da atuação administrativa, nesse setor, se opera também por meio de atos discricionários, que são, aliás, mais freqüentes e numerosos. O que acontece é que os expedientes de maior importância, aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária, são pautados por uma estrita vinculabilidade, caráter que, certamente, influenciou a doutrina no sentido de chegar à radical generalização.” *In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

e no caso da lei federal, seu alcance abrange todo o território nacional.

O último princípio a ser comentado é o princípio da indelegabilidade da competência tributária, que impede que a competência tributária seja transferida a qualquer título. Embora na Constituição Federal, este princípio não esteja explícito, o legislador no art. 7º do Código Tributário Nacional, tratou de fazê-lo.

2.5. ESPÉCIES DE TRIBUTO

Neste tópico, faremos uma breve menção as espécies de tributo, onde adotaremos a classificação que considera como sendo cinco estas espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

O tributo, é um gênero, do qual surgem as espécies acima indicadas. Muito já se discutiu acerca desta classificação, alguns entendendo que somente seriam tributos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, outros, acrescentando a estas espécies as contribuições sociais, e uma terceira corrente que considera, também, como espécie tributária os empréstimos compulsórios. Atualmente, parece estar se firmando o último posicionamento, adotando como sendo cinco as categorias de tributo.

Conforme dispõe 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.”

Celso Ribeiro Bastos, cita a definição de Gaston Jèze, para o publicista imposto é “aquela prestação pecuniária exigida dos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com o fim de cobrir as obrigações públicas”.⁴⁴

Outra definição de imposto é a de que constitui “... tributo que tem por

⁴⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 146.

hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público.”⁴⁵

Assim, diz-se que o imposto é um tributo de caráter genérico, não dependendo de qualquer atividade ou serviço prestado pelo poder público em relação ao contribuinte, ou seja, o imposto é uma exação não vinculada.

A competência legislativa para a instituição de impostos, está prevista na Carta Magna, e está repartida entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Assim, temos que trata-se de uma competência privativa para a instituição dos impostos, sendo que a União dispõe da possibilidade extraordinária de instituir impostos.

Deriva da repartição de competências, a divisão dos impostos, bem como sua distinção, assim temos: “Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades entre as quais se divide o Poder Político.”⁴⁶

Ilustra a questão Paulo de Barros Carvalho ao dizer:

“Fala-se, por isso, em competência privativa para a instituição dos impostos, que o constituinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer. E deriva dessa repartição de competências legislativas a divisão dos impostos em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas. São eles: a) impostos que gravam o comércio exterior (...); b) impostos sobre o patrimônio e a renda (...); c) impostos sobre a transmissão, circulação e produção (...); d) impostos extraordinários (...); e) impostos previamente indeterminados ...”⁴⁷

A segunda espécie de tributo é a taxa, o art. 77 do Código Tributário Nacional dispõe que, “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 36.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 46.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 36.

Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

A taxa distingue-se do imposto, justamente no fato de o imposto não ser vinculado a nenhuma atividade do Estado, sendo a taxa cobrada pelo ente tributante por uma contraprestação.

Assim, a taxa está diretamente relacionada a prestação de um serviço público para com um beneficiário⁴⁸. Em nosso ordenamento, temos duas modalidades de taxa, as taxas cobradas pela prestação de serviços públicos e as taxas cobradas em razão do poder de polícia.

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária, cobrada em decorrência de obras públicas. A constituição Federal, em seu art. 145, II, permite às pessoas políticas de direito interno a instituição de tal tributo.

É válido ressaltar que além da atuação estatal em realizar a obra pública, esta deve gerar uma valorização imobiliária no local. A contribuição de melhoria distingue-se do imposto, porque depende de atividade estatal específica, a obra em si. Já da taxa a distinção reside em dois aspectos, em primeiro, porque na contribuição de melhoria deve haver uma obra pública, e não um serviço público, como no caso da taxa, em segundo, porque exige a valorização real do bem imóvel.

O empréstimo compulsório por longo período, gerou diversas discussões sobre sua característica, alguns defendendo que não poderia ser considerado como uma espécie tributária, e sim um contrato. Com a Constituição Federal de 1988, esta

⁴⁸ Paulo de Barros Carvalho diz que “Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte.” *In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 38,39.

discussão foi abrandada, não restando mais dúvidas sobre seu caráter de tributo.

Neste sentido temos que:

“Nunca será demasiado reafirmar a índole tributária dos empréstimos compulsórios: satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloqüente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por ‘tributo’, de nada importando o *plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de ‘empréstimo’, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo (CTN, art. 4º).”⁴⁹

A matéria vem tratada no art. 148 da Carta Magna, tendo a União Federal competência exclusiva sobre a questão. O empréstimo compulsório, só poderá ser criado mediante lei complementar e em apenas duas hipóteses: a) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.

Ressalte-se, que a arrecadação obtida com a instituição do empréstimo compulsório, será destinada à despesa que fundamentou sua criação, portanto, esta espécie de tributo possui caráter vinculatório.

As chamadas contribuições especiais ou sociais são outra espécie de tributo instituídas pela União Federal, com fundamento nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. São tributos destinados à coleta de recursos para certas áreas do Estado. Uma característica das contribuições sociais é que são definidas pelas finalidades a que estão predispostas.

A competência para instituir as contribuições especiais é da União federal, mas os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir a contribuição previdenciária oficial para criarem seus sistemas previdenciários próprios.

A conclusão principal a que se chega sobre esta espécie tributária é que ela

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 32, 33.

possui destinação certa, sendo recolhida com uma finalidade predeterminada, indicada na lei que a instituiu.

Encerramos este tópico com o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho:

“A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem como os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições sociais.”⁵⁰

2.6. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS ELEMENTOS

Conforme já demonstrado, a atividade tributária, ocorre entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação, não sendo apenas uma relação impositiva e de poder, mas uma relação jurídica.

A partir do momento em que a relação jurídica se concretiza, passa a interessar o Direito Tributário. Assim, temos que quando a relação passa a produzir efeitos jurídico-tributários, nasce entre o Estado e o indivíduo direitos e obrigações recíprocos, formando a relação jurídico tributária.

Temos que a lei tributária descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que na seara tributária denomina-se fato gerador ou fato impositivo, surge a relação tributária, que consiste no dever de um sujeito passivo obrigação tributária e o direito do sujeito ativo da obrigação tributária, que é o Estado.

Conforme Ruy Barbosa Nogueira, “ ... a obrigação tributária é uma relação de Direito Público prevista na lei descritiva do fato pela qual o Fisco (sujeito ativo)

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 44.

pode exigir do contribuinte (sujeito passivo) uma prestação (objeto).”⁵¹

Outra definição que pode ser atribuída à obrigação tributária é “... que ela é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.”⁵²

O art. 113 do Código Tributário Nacional estatui o que é obrigação tributária:

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

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

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

Pela definição legal, conclui-se que a obrigação tributária principal possui natureza patrimonial, em função do sujeito passivo estar obrigado em satisfazer uma prestação, que via de regra é em dinheiro. Já a obrigação tributária acessória não possui natureza patrimonial, consiste em uma obrigação de fazer.

Em outras palavras podemos dizer que a obrigação principal consiste no pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, e a obrigação acessória, constitui uma

⁵¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 145.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 87.

série de atos secundários que deve o sujeito passivo da obrigação cumprir.

O excerto a seguir é elucidativo:

“A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária – que são duas espécies do gênero obrigação tributária -, extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é ínsita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só compreende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa *longa manus* da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113”⁵³

Conclui-se, assim, que a obrigação tributária possui duas espécies, a principal e a acessória. A obrigação principal consistindo em pagar o tributo ou penalidade pecuniária e a obrigação acessória, consiste em várias determinações positivas ou negativas que deve o sujeito passivo se submeter.

Ficou patente, que a obrigação tributária não é de certa forma uma relação simples, exigindo alguns elementos específicos que a diferenciam de outras relações jurídicas. Neste contexto, podemos dizer que os elementos da obrigação tributária consistem em lei, fato gerador, sujeito ativo, sujeito passivo e a responsabilidade tributária.

A lei é um dos elementos da obrigação tributária, pois, para que esta nasça, é fundamental a manifestação de vontade da lei e porque a atividade tributária está

⁵³ Ruy Barbosa Nogueira, citando o escólio de Ives Gandra Martins. *In* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 192,193.

adstrita ao princípio da legalidade.

Antes de adentrarmos no âmbito do fato gerador, necessário se faz lembrar que a expressão “fato gerador” foi alvo de inúmeras críticas, principalmente por Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Muitas expressões são utilizadas como sinônimas a expressão fato gerador, assim, fala-se em hipótese de incidência, fato imponível, situação-base, hipótese-tributária, entre outras. Aqui, não iremos nos aprofundar nesta questão terminológica, e por vezes iremos usar uma ou outra expressão.

O fato gerador, é o que descreve um fato antecedente que, uma vez concretizado, irá produzir o efeito de obrigar o sujeito passivo a cumprir uma obrigação tributária, seja principal ou acessória.

No contexto histórico, Geraldo Ataliba, propôs a adoção de hipótese de incidência para designar a descrição abstrata, contida na lei, e fato imponível para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos.

Uma definição para fato gerador, é a de que, “fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.”⁵⁴

O Código Tributário Nacional em seus artigos 114 e 115, oferecem as definições legais de fato gerador da obrigação principal e da obrigação acessória.

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Sujeito ativo da obrigação tributária, é o que recebeu a competência para

⁵⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 146.

tanto da legislação. Em nosso país, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem ser sujeito ativo.

A Constituição Federal, atribuiu a competência para instituição e arrecadação dos tributos, portanto, somente quem possui esta competência pode ser sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, sujeito ativo é a pessoa jurídica de direito público interno.

Esta foi a vontade expressa do legislador, manifestada no Código Tributário Nacional.

“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

Na verdade, existem algumas autarquias, órgãos paraestatais que podem enquadrar-se no rol de sujeito ativo, mas por delegação, pois, não possuem competência para o poder de tributar.

Celso Ribeiro Bastos, afirma que “... sujeito ativo da relação jurídico-tributária são aquelas pessoas, públicas ou privadas, que, por força de lei, podem tomar as medidas necessárias para o recebimento do crédito tributário. Não importa se elas mesmas ficarão com o produto da arrecadação ou se deverão entregá-lo às pessoas jurídicas com capacidade política das quais receberam delegação.”⁵⁵

Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ vai além, incluindo como sujeito ativo não só as pessoas jurídicas de direito público e as pessoas jurídicas de direito privado, mas também pessoas físicas.

Outro elemento da obrigação tributária é a figura do sujeito passivo que é em

⁵⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 196.

⁵⁶ “Por derradeiro, e como já adiantamos, há possibilidade jurídica de uma pessoa física vir a ser sujeito ativo da obrigação tributária. A hipótese traz como pressuposto que tal pessoa desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público. Concorrendo os requisitos, nada conspiraria contra a indicação de sujeito de direitos, pessoa física, para arrecadar taxas, por exemplo.” *In* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed., ver. e ampl.. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 293,294.

síntese aquele que deve cumprir a obrigação principal e/ou acessória. O Código Tributário nacional faz a distinção entre os sujeitos passivo da obrigação principal e da obrigação acessória.

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

Além da distinção do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo pode ser classificado em sujeito passivo direto e indireto. O sujeito passivo direto é aquele que possui relação fática com o fato tributável.

Já o sujeito passivo indireto, é fruto de uma criação legal, ou seja, a lei pode atribuir o dever de pagar a outrem que não possui relação de fato com o fato tributável. Em síntese, temos que o sujeito passivo direto é o próprio contribuinte e o sujeito passivo indireto é o substituto tributário.

O objeto da obrigação tributária é a prestação a que está obrigado o sujeito passivo. Tal obrigação pode consistir no pagamento de uma soma que é o débito do tributo. Neste caso estamos diante da obrigação tributária principal.

No que tange ao objeto da obrigação tributária, é vedado ao sujeito ativo (Estado) exigir que esta prestação seja de forma a caracterizar um confisco, devendo, assim, o Estado procurar tributar os sujeitos passivos de acordo com sua capacidade contributiva.

3. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES – ICMS

3.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS

O ICMS é o imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre duas espécies de serviço, o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e sobre os serviços de comunicação.

O ICMS é o imposto que substituiu o anterior ICM (imposto de circulação de mercadorias) e o antigo IVC (imposto de vendas e consignações).

O ICMS é hoje, provavelmente a maior fonte de renda dos Estados e do Distrito Federal, o que faz com que vários operadores do Direito dediquem-se ao seu estudo de forma aprofundada. Por sua importância, os entes federados, procuram alargar suas hipóteses de incidência, tendo por outro lado os contribuintes que buscam a redução da carga tributária.

Mencionado imposto tem sua previsão legal e os elementos delineadores do fato gerador do ICMS encontram-se insculpidos na Constituição Federal de 1988, que assim determina:

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

I – (...)

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;”

Do enunciado legal percebe-se que o ICMS é uma espécie de tributo de competência estadual e distrital, cabendo a estes entes instituí-los e regulá-los

mediante lei.

Depreende-se, ainda, que o ICMS é um imposto que incide sobre dois tipos diversos de circulação, em primeiro a circulação de mercadorias em geral, que é operação típica de sua genérica incidência e em segundo sobre serviços, neste caso, porém apenas nas hipóteses constitucionalmente definidas, uma vez que a competência para a criação de tributos sobre a prestação de Serviços de Qualquer Natureza é reservada aos Municípios – art. 156, III da Constituição Federal.

Roque Antonio Carrazza afirma que a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes:, a saber:

“a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.”⁵⁷

O Estado competente para a cobrança do ICMS é aquele onde se verifica a sua hipótese de incidência. Porém, esta técnica para saber qual o Estado possui competência para cobrar o imposto, em alguns casos gera alguns distúrbios.

Importante salientar, mesmo que rapidamente que o ICMS possui dois princípios de fundamental importância, o primeiro é o princípio da não-cumulatividade, ou seja, é um sistema de abatimentos entre créditos e débitos, compensando-se o que for devido em cada operação. Já o segundo princípio é o da seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, onde o ICMS poderá ter alíquotas diferenciadas em razão das mercadorias e serviços prestados.

Neste trabalho o que nos interessa é a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, cuja abordagem será feita no momento oportuno.

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 2. ed. 2. tir. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1996.

3.2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Segundo o art. 113 do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66, que tem força de lei complementar, o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Logo, sem que caracterize o fato gerador, não se forma a relação jurídico-tributária, não nasce a obrigação de pagar o tributo.

A hipótese de incidência corresponde a uma descrição dos diversos aspectos que, se concretizados no mundo dos fatos, fazem incidir o mandamento consistente na obrigação de recolher dinheiro aos cofres públicos.

A hipótese de incidência ou fato gerador do ICMS possui descrição na lei que institui o imposto, ou seja, na lei do Estado ou do Distrito Federal. A própria Constituição Federal no art. 146, inc. III, ‘a’ estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inclusive no que tange ao fato gerador do tributo.

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...);

II – (...);

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ...”

A Lei Complementar nº 87/96, atendendo a dispositivo constitucional, estabeleceu normas gerais sobre o ICMS. O art. 2º da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, estabelece as hipóteses em que haverá a incidência do ICMS.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

Note-se que existe uma diferença entre a Lei Complementar nº 87/96, e o anterior Convênio nº 66/88, ou seja, na legislação ora vigente há a palavra “onerosas”, o que implicou modificação nas interpretações. Assim, somente as prestações onerosas estão no campo de incidência do ICMS.

Pelo enunciado, está patente que no atual regime do ICMS , temos

atualmente duas hipóteses distintas de ocorrência. Em primeiro as operações de circulação de mercadorias e em segundo a prestação de serviços, aí compreendidos os serviços de transporte (interestadual e intermunicipal) e os serviços de comunicação.

Importante dizer, que é vedado aos Estados e ao Distrito Federal cobrar o ICMS sem que se caracterize a ocorrência de uma operação de circulação de mercadorias, fato gerador do tributo, constitucionalmente definido.

Neste trabalho, em específico nos interessa a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação. Assim o ICMS não incide sobre a comunicação em si mesma, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação, que não se confunde com a atividade comunicacional.

A comunicação só tem relevância jurídica, para fins de tributação pelo ICMS, quando conectada com uma prestação de serviço de comunicação.

Roque Antonio Carrazza, afirma que:

“Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar, a terceiros, mediante contraprestação econômica, serviços de comunicação. Ou, se preferirmos: o fato impositivo do ICMS ocorre quando duas pessoas, valendo-se dos meios mecânicos, elétricos, eletrônicos etc., que lhe foram propiciados, em caráter negocial, por um terceiro, passam a interagir, trocando mensagens.”⁵⁸

Hugo de Brito Machado leciona que:

“O conceito de comunicação é excessivamente amplo. Não é, porém, a comunicação, que integra o âmbito de incidência do ICMS, mas o serviço de comunicação. Isto quer dizer que o fato relevante, o fato que pode ser colhido pelo legislador para definir a hipótese de incidência desse imposto, é o serviço de comunicação, e não a comunicação em si mesma. O fato de alguém comunicar-se com outrem não pode ser definido como gerador de dever de pagar o imposto. Nem se pode considerar conceito amplo de comunicação, porque é inadmissível a interpretação isolada da norma atributiva de competência tributária. Ao interpretá-la tem-se de entender por comunicação aquela como tal designada pela

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, p. 176/177.

Constituição Federal.”⁵⁹

Deve-se salientar que para a incidência do ICMS no que tange às telecomunicações não podemos desprezar o sentido técnico e legislativo impostos pelas normas.

Walter Carlos Cardoso diz que:

“Se a norma jurídica técnica informa que serviço de valor adicionado não constitui telecomunicação (artigo 61 e § 1º da Lei 9.472, de 16 de julho de 1997), os serviços tradicionais que vierem a se aprimorar com a utilização da telecomunicação não perderão sua natureza, continuando a serem serviços tributáveis pelos municípios dentro da competência outorgada constitucionalmente (artigo 156, II).”⁶⁰

Portanto, a regra matriz de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação é prestar serviços de comunicação e não realizar comunicação, isto é, a atividade de alguém em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para a comunicação ocorrer. Não é a simples circunstância de uma pessoa comunicar-se com outra que faz nascer a obrigação de pagar ICMS

3.3. BASE DE CÁLCULO NOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

Com relação a base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação, não é necessário se fazer muitas considerações, tendo em vista a lei ser clara e precisa. Portanto, a base de cálculo do ICMS em tal atividade é o preço do serviço conforme dispõe o art. 13, III da Lei Complementar nº 87/96.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Radiofusão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 23. São Paulo: Malheiros, ago. 1997, p. 58.

⁶⁰ CARDOSO, Walter Carlos. ICMS e Lei geral de Telecomunicações: Alguns Casos de Incompatibilidade Tributária. *In* XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000.** {? sim?}

X

na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação o preço do serviço;”

Na hipótese de não haver preço de serviço determinado, aplica-se a regra insculpida no art. 16 da Lei Complementar nº 87/96.

“Art. 16. Nas prestações sem preço determinado, a base de cálculo do imposto é o valor corrente do serviço, no local da prestação.”

3.4 LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

Na prestação de serviços de comunicação, o fato gerador do ICMS consiste na prestação onerosa desses serviços, qualquer que seja a sua modalidade, seja qual for o seu instrumento e amplitude geográfica (interestadual, intermunicipal ou internacional), sendo o Brasil o destinatário.

O art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 determina o local da prestação dos serviços de comunicação.

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento do destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do artigo 12;”

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite.

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;”

Já o art. 12 da Lei Complementar 87/96, dispõe sobre a ocorrência do fato gerador.

“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;”

4. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

Neste capítulo, abordaremos brevemente o ISSQN, tendo em vista ser uma das espécies tributárias que nos interessa em relação à tributação dos provedores de acesso à Internet.

Em um primeiro momento, faremos algumas considerações gerais sobre o imposto, para em seguida abordarmos a conceituação de serviços para fins tributários, seus elementos essenciais e por fim a questão da taxatividade da Lista de Serviços.

4.1. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O ISSQN

O ISSQN surge em nosso país com a reforma tributária empreendida pela Emenda Constitucional nº 18 de 01.12.1965. O novo sistema tributário passou a adotar, entre outros impostos, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, com fato gerador da obrigação individualizado.

O ISSQN é um tributo municipal abrangente das atividades econômicas do setor terciário, naturalmente mais vinculadas à economia local.

De acordo com a EC 18/65, o aparecimento do ISS se deu por meio da disposição legal prevista no art. 15, assim temos:

“Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das previstas no art. 12.”

Pelo enunciado legal, se tem que lei complementar estabeleceria critérios para distinguir as atividades sujeitas ao ISS ou ao antigo ICM. A lei complementar tinha importante finalidade, pois, deveria estabelecer critérios para distinguir as referidas atividades, em virtude de o ISS estar configurado como um tributo residual. ✓

Neste sentido, temos:

“Os Municípios, portanto, apresentavam-se com competência denominada ‘residual’, visto

que somente poderiam legislar sobre serviços que não fossem alcançados pela competência das demais entidades tributantes, tendo havido, por conseguinte, um processo de 'exclusão'. Com tal situação, a doutrina inclinou-se pela natureza 'residual' do ISS, conforme manifestação de ímplies tributaristas, (...). Arthur Carlos Pereira Gomes (RDP 20/339), analisando o art. 15 da EC 18/65, assevera que é 'absolutamente claro, pois', que o imposto sobre serviços 'atingia um campo residual amplo: *todos os serviços não compreendidos na competência fiscal da União e dos Estados*'. A própria Comissão de Reforma Tributária salientara que o ISS tinha um 'campo não diretamente coberto por qualquer dos outros impostos previstos pela Emenda 'B' (FGV, 1965:34) (esta, como se sabe, deu origem à EC 18/65)."⁶¹ (destaques do original)

O ISSQN tem seu contorno constitucional estabelecido no art. 156, III, da Carta Magna, que dispõe:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – (...);

II – (...);

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

Pela sua própria natureza, as atividades de prestação de serviços se acomodam melhor à incidência de impostos locais, dado o caráter pessoal que em muitos casos se revestem.

O ISS é um imposto que onera a prestação de serviços de bens imateriais na etapa da circulação econômica.

Para que haja a incidência do ISS é necessário a presença de um prestador de serviço como contribuinte; uma prestação de serviço, como fato gerador da obrigação tributária; e um preço do serviço, como base de cálculo do tributo.

Conforme já mencionado, o ISS é um imposto sobre a circulação. Sérgio Pinto Martins elenca cinco razões tal fato.

“1ª O ISS foi criado pela EC 18/65, que o classifica no capítulo dos impostos sobre a produção e a circulação. Logo, o imposto só pode ser sobre a produção e a circulação. Ao contrário do entendimento de José Souto Maior Borges (1967: 87); e Santos, (1970: 261),

⁶¹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços** . 2. ed. ver. ampl.. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 20.21.

não é imposto sobre o consumo. A classificação de imposto sobre o consumo é válida para a Alemanha, por exemplo, onde o imposto sobre os espetáculos é imposto de consumo e sobre o gasto (Schmölders, 1962:250 e 262), ou na Espanha, em que o imposto é sobre o consumo. No Brasil, conforme foi o ISS concebido pela EC 18/65, aquele será um imposto sobre a produção ou sobre a circulação (Moraes, RDP 14/120).

2ª A base de cálculo do imposto (ISS) é o preço do serviço (art. 9º do Decreto-lei 406/68). Tal elemento inexistente na fase de produção, pois a Economia considera que nesta fase são obtidos valores. No entanto, na fase de circulação têm-se preços (Moraes, RDP 14/120).

3ª O contribuinte do ISS é o prestador do serviço (art. 10 do Decreto-lei 406/68). A prestação de serviços indica o fornecimento de trabalho ou de direitos a terceiros, mediante paga. Este fato ocorre somente na fase de troca ou permuta, na transferência ou uso do bem, ou seja, no momento da circulação (Moraes, RDP 14/120).

4ª Com o aparecimento do conceito de 'atividade de caráter misto' (parágrafo único do art. 15 da EC 18/65), os Estados-membros e os Municípios podiam tributar a mesma operação por meio do ICM e do ISS. Como o ICM recaía sobre a circulação (não incidia sobre o consumo ou a produção), notamos que o ISS, exigido com o ICM, é também um imposto que onera etapa econômica, a circulação (Moraes, RDP 14/120).

5ª De acordo com a atual discriminação de rendas prevista na Constituição de 1988, o Estado-membro pode cobrar imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II). O ICM gravava a circulação de bens materiais. O atual ICMS onera a circulação de mercadorias (bens materiais) e de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (bens imateriais), deixando aos Municípios a tributação da circulação de serviços de qualquer natureza previstos em lei complementar (o ISS grava a circulação de bens imateriais).⁶²

Colocadas estas noções iniciais acerca do tributo municipal, passemos a análise de seus principais aspectos.

4.2. CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS

O ISSQN ficou previsto na categoria dos impostos sobre a produção e a circulação, tendo como objeto econômico onde haverá a incidência do imposto, os serviços de qualquer natureza.

⁶² MARTINS. Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 31, 32.

Sérgio Pinto Martins⁶³ diz que serviço é um bem incorpóreo (imaterial) na etapa da circulação econômica e para haver serviço é necessário que a atividade seja realizada para terceiro e não para si próprio. Contudo, só serão serviços para efeito de tributação do ISS os que estiverem definidos em lei complementar.

Rubens Gomes de Sousa adverte que “tudo que não esteja expressamente enumerado na lista do Decreto-lei 834/69 pura e simplesmente não é serviço para os efeitos do ISS.”

Temos que a situação concreta indicativa de serviços é a atividade ligada à circulação econômica, consistente na circulação de um bem imaterial.

Conforme explica Celso Ribeiro Bastos⁶⁴, esses serviços devem ser entendidos no sentido econômico, ou seja, bens imateriais que se encontram na circulação econômica, abrangente, assim, o fornecimento de trabalho, a hospedagem e guarda de bens, por exemplo.

Serviço, portanto, possui diversas definições, conforme se verá, mas em todas as definições consta ser uma atividade imaterial.

“Serviço, define a Grande Enciclopédia delta Larousse (1970) é ‘o produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material’.

Na lição de Albert L. Meyers (1970: 13), ‘serviço é qualquer bem não material’. São serviços, afirma o economista, ‘a atividade do barbeiro que nos corta o cabelo, do menino que aparar a grama de nosso jardim, da orquestra que toca para o nosso prazer, da estrada de ferro que nos leva a outro Estado’.

No mesmo sentido, examinando a produção econômica, J. R. Hicks e ^a G. Hart (1955: 32) trazem a imagem de certos produtores que ‘não produzem nada material’, pois, ‘o que

⁶³ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 35.

⁶⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 271.

produzem são serviços úteis, não artigos materiais'.⁶⁵

Para efeitos tributários, importa que na prestação do serviço haja uma transferência onerosa por parte do prestador ao contratante de bem imaterial. Portanto, presta-se serviço quando se vende bem imaterial, quando se realiza um transporte municipal, quando se faz a venda de bilhetes de loteria, etc.

Importante ressaltar, que para fins tributários, não se inclui o serviço público, porque é regido pelo direito público e é excluído por força do art. 150, da Constituição Federal, que estabelece imunidade tributária dos serviços públicos. Também não se enquadra o serviço realizado para si próprio, pois, é desprovido de conteúdo econômico.

Assim, temos que serviço tributável é aquele onde há desempenho de uma atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, com remuneração.

Podemos dizer, ainda, que a prestação de serviço, consiste em uma relação entre prestador e tomador, existindo uma obrigação de fazer por parte do prestador, tendo como objetivo final a produção de uma utilidade ao tomador, que a remunera.

4.3. ELEMENTOS ESSENCIAIS DO ISSQN

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, como todo o tributo, tem como pressuposto essenciais o elemento material (hipótese de incidência da obrigação tributária), o elemento pessoal (contribuinte) e o elemento quantitativo (base de cálculo e alíquota). Além desses elementos, temos o elemento espacial, ou seja, o local da incidência tributária.

O art. 8º do Decreto-lei n. 406 é que define o fato gerador do ISS, a saber:

⁶⁵ MARTINS. Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 39, 40.

“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.”

Com o advento da Constituição Federal de 1988, através do art. 146, III, ‘a’ o fato gerador dos impostos deve estar previsto em lei complementar, como é considerado o Decreto-lei 406/68.

Marçal Fusten Filho citado por Heron Arzua afirma que:

“A materialidade da hipótese de incidência do ISS consiste em uma situação já juridicizada pelo ordenamento. Não é simples fato do serviço em si mesmo que está, em sua descrição ideal, inserido na hipótese de incidência tributária: o que se tributa é a prestação de serviço como adimplemento de uma obrigação. Se a conduta de prestar serviço não é uma conduta devida juridicamente, não há fato impositivo de ISS. Fato impositivo é o fato jurídico de adimplir obrigação assumida e cuja prestação consiste em realizar atividade de serviço.”⁶⁶

E adiante arremata: “A materialidade da hipótese de incidência encampa a prestação de serviços como ato jurídico (já qualificado por outras normas), não como mero ato físico ou econômico. Trata-se de prestação de serviço como e enquanto obrigação de fazer.”⁶⁷

O que se conclui com isto, é que constitui fato gerador do imposto sobre serviços a prestação de serviços definidos em lei complementar e disciplinados na lei ordinária municipal ao criar o ISS, desde que por empresa ou profissional autônomo.

Para que ocorra a tributação se faz necessário a efetiva prestação do serviço, portanto, temos que o ISS não incide sobre serviços em potencial, mas sobre o serviço

⁶⁶ ARZUA, Heron. **O Imposto Sobre Serviços e o Princípio da Territorialidade.** In Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 149.

⁶⁷ ARZUA, Heron. **O Imposto Sobre Serviços e o Princípio da Territorialidade.** In Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 149.

concretizado.

O elemento pessoal do fato gerador do ISS é o contribuinte, estando previsto no art. 10 do Decreto-lei n. 406/68.

“Art. 10. Contribuinte é o prestador do serviço.

Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivo ou fiscal de sociedades.”

Importante neste contexto, dizer que a pessoa que presta serviço para si mesma não é contribuinte do imposto municipal, uma vez que, neste caso não houve circulação econômica do serviço.

A base de cálculo do ISS é considerada como sendo o preço do serviço, conforme prevê o *caput* do art. 9º do Decreto-lei que regulador da matéria. No caso, preço vem a ser:

“Preço é o número de unidades monetárias que se paga para adquirir determinado bem. No caso do ISS, o preço do serviço constitui-se no número de unidades monetárias que se paga para adquirir um bem incorpóreo (imaterial): serviço. O preço do serviço é o valor da contraprestação relativa ao fornecimento de trabalho (...)”⁶⁸

Existem algumas peculiaridades em relação à base de cálculo do ISS, tais como no caso serviço prestados com descontos e abatimentos condicionados a evento futuro, execução de obras de construção civil, que deixaremos de analisar em função de não ser esta a idéia principal deste trabalho, mas não poderíamos ao menos fazer menção.

A alíquota fiscal é outro elemento do ISS, sendo atualmente variável de um para outro Município, o que gera a chamada “guerra fiscal”, pois, competem entre si na tentativa de atrair prestadores de serviços e aumentar a arrecadação municipal.

⁶⁸ MARTINS. Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 220.

Exemplo mais conhecido é o do Município de Barueri, no Estado de São Paulo, que com alíquotas baixas, conseguiu atrair para seu território uma gama imensa de prestadores de serviço.

Com relação ao local de incidência tributária, poderíamos em princípio dizer que o ISS é devido ao território do Município onde foi prestado o serviço, ocorre que o Decreto-lei n. 406/68 não acolheu integralmente esta teoria, passando a adotar dois princípios, o da *lex loci actus*, isto é, onde se efetua a prestação do serviço e o *lex domicilli*, ou seja, onde o prestador de serviços tem seu domicílio, onde se estabelece com ânimo definitivo. Frise-se que um simples endereço ou local, não tipificam o estabelecimento prestador, haja vista ser necessário que o estabelecimento efetivamente preste os serviços, é necessário que neste local tenha havido o exercício das atividades configuradoras do imposto municipal.

4.4. A LISTA DE SERVIÇOS E SUA INTERPRETAÇÃO

Um tema que gerou inúmeras controvérsias entre juristas da área tributável foi a Lista de Serviços do ISS. Por muitos anos, a principal questão sobre o ISS era em relação a chamada “Lista de Serviços”⁶⁹, se a interpretação que deveria ser dada seria no sentido que a lista era taxativa, não admitindo interpretação extensiva, ou se a lista era apenas exemplificativa.

A doutrina e a jurisprudência dominantes, hoje, apregoam que a “Lista de Serviços” é taxativa, ou seja, determinados serviços ficaram fora da incidência do mencionado imposto.

Corroborando este entendimento temos que “os serviços onerados pelo ISS

⁶⁹ O primeiro elenco de serviços alcançáveis pelo ISS foi previsto, sob a égide da EC 18, de 1.12.65, no Código Tributário Nacional, posteriormente os serviços tributáveis pelo ISS passaram a estar elencados em 29 itens com a edição do Decreto-lei 406, de 31.12.68. Uma terceira lista surgiu quando da promulgação do Decreto-lei n. 834, que deu nova redação ao anterior Decreto-lei. Em 15.12.87, foi aprovada a Lei Complementar n. 56, que vige até hoje.

são os constantes da lista de serviços, determinada pela lei complementar. Prestados serviços que não constem na lista de serviços, não haverá incidência do ISS, como ocorre com a bibliotecária, o escafandrista ou o tatuador.”⁷⁰

Prossegue o jurista dizendo que:

“Os tribunais têm decidido que serviços não previstos na lista não podem ser tributados pelo Município, como os de aplicação de injeção de medicamentos, de pesquisas de mercado por entrevistadores, de escolta a veículos transportadores.”⁷¹

Dessa forma, para que haja a incidência do ISS, é necessário que o serviço prestado conste da lista definida em lei complementar, não sendo devido o tributo, quando o serviço não contar em mencionada lista.

Este entendimento é reforçado por Gilberto de Ulhôa Canto que elenca uma série de jurista que comulgam com esta opinião, a saber:

“Sob o novo sistema instituído pelos diplomas de 1968 e 1969, surgiram dúvidas quanto à natureza da Lista, que alguns autores consideravam apenas como exemplificativa. Prevaleceu, entretanto, a tese da exaustividade da Lista; nesse sentido, vejam-se, entre outras, as manifestações de Aliomar Baleeiro, Bernardo Ribeiro de Moraes, Manoel Lourenço dos Santos, Carlos Medeiros da Silva, Arnoldo Wald, Fábio Fanuchi, Antonio Gonçalves de Oliveira, Edvaldo Brito, Ruy Barbosa Nogueira e José ernesto de Lemos Chagas.”⁷²

Assim, serviços não constantes da lista de serviços não poderão ser tributados pelo ISS, havendo o entendimento de que nem se poderá aplicar a analogia para enquadrá-los (art. 108 do CTN)⁷³, salvo quando a própria lista utilizar a

⁷⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 210.

⁷¹ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 210.

⁷² CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito Tributário Aplicado - Pareceres**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 242.

⁷³ “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada.

I – a analogia; (...)”

expressão “e congêneres”, ou outra semelhante.

Por este raciocínio, temos, que quando a lista de serviços aplicar a expressão congêneres, há a possibilidade de se interpretar o que está contido no item, pois, não se estará incluindo novo serviço pelo uso de dita expressão.

O que se pretende com isso é fazer com que não só o gênero seja tributado, mas as espécies decorrentes do mesmo também o sejam.

É importante frisar, que tal dilação na regra de interpretação não invalida a regra adotada da taxatividade da lista, e também não permite aos Municípios que incluam de forma ampla alguns serviços como espécies, quando na verdade não apresentam nenhuma relação com determinado gênero.

Exemplificativamente temos, o caso do médico (gênero) e o pediatra, oftalmologista, pneumologista, o reumatologista (espécies). Temos, portanto, que tributável é a prestação de serviço médico, e em decorrência, as especialidades (espécies), também o são.

Posição diversa é a de Luciana Angeiras, que defende que a Lista de Serviços é exemplificativa, expondo que:

“ Nas palavras de Geraldo Ataliba e Aires Barreto a ‘definição’, por lei complementar, de serviços tributáveis pelos Municípios agride frontalmente a autonomia Municipal porque, se a lei complementar pudesse definir serviços tributáveis, ela seria necessária e, pois, intermediária entre a outorga constitucional e o exercício atual da competência, por parte do legislador ordinário municipal.”

A lista de serviços constante em lei complementar é meramente exemplificativa, e tem a função de definir o que é serviço, quando dúvida houver, sendo certo que os Município têm competência para eleger quais os serviços que irão compor o antecedente da norma jurídica tributária e que, ocorridos no mundo fenomênico e relatados em linguagem competente (norma individual e concreta), farão surgir, infalivelmente, uma obrigação tributária.”⁷⁴

Entendemos que a Lista de Serviços é taxativa, haja vista que a sociedade

⁷⁴ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000.**

deve estar sob o albergue do princípio da certeza jurídica, não podendo sujeitar-se a interpretações extensivas que beneficiem apenas o lado estatal, em detrimento da sociedade em geral, que estaria sempre sujeita a ter seus direitos violados.

A lição de Aires F. Barreto, acerca da lista de serviços é importante, assim temos:

“Portanto, segundo a sólida e firme jurisprudência sobre a matéria, somente podem ser tributados, por via de ISS, os serviços que constarem da lista editada pela lei complementar (atualmente vigem as Leis Complementares ns. 56/87 e 100/99).

A tese da taxatividade da lista é, hoje, a orientação consagrada pela jurisprudência, que já decidiu, reiteradamente, nesse sentido. Basta, *brevitatis causae*, referir duas decisões do Pleno do Supremo Tribunal Federal (RE 71.177-SP, ac. de 18.4.74, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121; RE 77.183-SP, ac. de 19.4.74, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490).”⁷⁵

Tal tese, tem ainda com exemplo a decisão, em que foi relator o Min. Demócrito Reinaldo.

“Tributário. ISS. Incidência sobre Serviços Bancários. Taxatividade da Lista Prevista no Decreto-lei n. 406/68, alterado pelo Decreto-lei n. 834/69. Precedentes do STF e do STJ. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e desta Corte têm firmado escólio no sentido de que a lista prevista no Decreto-lei n. 406/68, alterado pelo Decreto-lei 834/69, é de caráter taxativo, cabendo à lei municipal ater-se ao rol nela previsto. Tendo em vista a taxatividade da referida lista, não é de incidir ISS nas operações bancárias que dela não constem.”⁷⁶

⁷⁵ BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de “Valor Adicionado”.

Revista de Direito Tributário, n. 81. São Paulo: Malheiros, p. 196.

⁷⁶ “RE n. 89.356-MG (96.0012241-5). Relator Ministro Demócrito Reinaldo, DJU 1 de 4.5.1998, p. 78.

5. A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

Este capítulo é dedicado ao tema propriamente dito deste trabalho, aqui analisaremos a tributação dos provedores de acesso à Internet.

Na realidade, existem três teorias sob a ótica do direito tributário em relação à atividade de provimento de acesso à Internet. A primeira teoria é aquela defensora de que o serviço de acesso à Internet constitui serviço de comunicação, portanto, seria passível de tributação pelo ICMS.

A segunda teoria é aquela que entende que a atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à Internet é um serviço de valor adicionado, enquadrando-se assim, no âmbito de competência dos Municípios devendo ser tributada pelo ISSQN.

Por fim, a última teoria é aquela que defende que os provedores de acesso à Internet não podem ser tributadas, por não enquadrar-se na como serviço de comunicação e em sendo serviço de valor adicionado não se enquadra em nenhum dos itens da lista de serviço do ISSQN.

No tópicos seguintes analisaremos cada uma destas hipóteses com base nas teorias desenvolvidas sobre o tema.

5.1. OS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET E O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

Uma das principais questões sobre a tributação dos provedores de acesso à Internet reside no fato de se este serviço constitui serviço de telecomunicação. Assim vários estudiosos defendem posições antagônicas sobre a questão.

Primeiro, se faz necessário definirmos o que é comunicação. Neste sentido, temos a seguinte definição:

Paulo de Barros Carvalho⁷⁷ cita Umberto Eco, o qual define processo comunicativo como a passagem de um sinal que parte de uma fonte mediante um transmissor, ao longo de um canal, até o destinatário.

Luciana Angeiras, citando Paulo de Barros Carvalho exprime o que seria o processo comunicacional.

“O *remetente* (1) envia uma (2) *mensagem* ao (3) *destinatário*. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) *contexto* a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou susceptível de verbalização; um (5) *código* total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) *contacto*, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e permanecer em comunicação. (...) Em síntese, o processo comunicacional, seja ele de que espécie for, apresenta a seguinte esquematização: *emissor – canal – mensagem – código – receptor*.”(grifos no original).⁷⁸

Para Walter Carlos Cardoso, o fenômeno comunicativo possui denotações técnica e legal, a saber:

“Técnico: Comunicações: 1. Transferência (ou movimento) de informação entre usuários e processos, de acordo com convenções preestabelecidas. 2. Ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas.

Legal: Comunicação: - Transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.”⁷⁹ (grifos no original)

Neste contexto, podemos dizer que comunicação corresponde à relação entre emissor e receptor, onde o primeiro envia e o segundo recebe uma mensagem compreensível entre ambos, através de um canal próprio. Assim, identificamos que a comunicação é formada por quatro elementos: fonte, destino, código e canal.

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 97-104.

⁷⁸ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. *In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000**.

⁷⁹ CARDOSO, Walter Carlos. ICMS e Lei geral de Telecomunicações: Alguns Casos de Incompatibilidade Tributária. *In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000**.

Resumidamente, pode-se dizer que o processo comunicativo tem como nascedouro uma fonte, gerando uma mensagem que trafega por um canal até seu destino. Exemplificando, teríamos no caso de uma mensagem enviada através da Internet um emissor que conectado a um provedor, envia sua mensagem através de um canal (linha telefônica) ao receptor, frise-se que o canal é o caminho por onde trafega a mensagem, no caso, a linha telefônica e não o provedor de acesso à Internet, que apenas agregou um serviço à comunicação realizada.

A Lei nº 9.472/97 em seu art. 60, § 1º, traz a definição normativa de telecomunicação, *in verbis*:

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

Prossegue o legislador, no art. 69, parágrafo único do mesmo diploma legal:

“Forma de telecomunicação é o modo específico de transmissão, informação, decorrente de características particulares de transdução, de transmissão, de apresentação da informação ou de combinação destas, considerando-se formas de telecomunicação, entre outras, a telefonia, a telegrafia, a comunicação de dados e a transmissão de imagens.”

Definido o que consiste o fenômeno de comunicação, temos agora que esclarecer a significação da locução “prestação de serviços”.

Luciana Angeiras, adota a seguinte definição:

“Trata-se de uma obrigação de fazer com conteúdo patrimonial, que traz, necessariamente, a nota da bilateralidade. A prestação de serviços corresponde, em síntese, à atividade exercida por alguém (prestador), tendente a produzir benefício a outrem (tomador), que paga pelo serviço prestado.”⁸⁰

⁸⁰ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000.**

“Prestação de serviço” na definição de Aires Barreto é o “esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial.”⁸¹

Feitas estas considerações, chega-se a conclusão de que o provimento de acesso à Internet configura uma prestação de serviço, não correspondendo à uma atividade mercantil, negocial.

Fazendo a junção das expressões anteriormente comentadas, temos que ocorrerá a prestação de serviço de comunicação, quando na relação entre emissor e receptor houver a figura de um interveniente, cobrando pelo serviço prestado, ou seja, o envio da mensagem objeto da comunicação.

Temos, ainda, que “Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, diferindo, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional.”⁸²

Marco Aurélio Greco, sobre prestação de serviço de comunicação afirma:

“Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o ‘ambiente de comunicação’. Assim, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação. Deste ângulo, então o prestador do serviço de comunicação é um ‘terceiro’ em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias, também não estará prestando serviço de comunicação.”⁸³

A relação jurídica decorrente da prestação de serviço de comunicação ocorre quando o emissor da mensagem, que na realidade é o tomador do serviço, utiliza-se

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 97-104.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 97-104.

⁸³ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. rev. aum. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122, 123.

dos meios fornecidos pelo prestador do serviço de comunicação para que sua mensagem chegue ao receptor.

Exemplificativamente, temos que o sujeito “A” (emissor/tomador do serviço), utiliza-se (contrata) do equipamento fornecido pelo interveniente (prestadora telefônica) para que sua mensagem (conversa) seja recebida pelo sujeito “B” (receptor).

Para efeitos tributários a relação comunicacional que interessa é a que conta com a participação do um terceiro, um intermediador.

A própria legislação é clara em relação ao assunto, sendo que a lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inc. III, prevê as hipóteses em que incide o ICMS nos serviços de comunicação.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I – (...);

II – (...);

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 conceito de prestação de serviços de comunicação é utilizado expressamente pela Constituição Federal e pela lei Complementar para definir e limitar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, conforme narra Helena Xavier,

“... o conceito constitucional de comunicação relevante para fins de tributação pelo ICMS é o conceito funcional-causal de realização por atividade de terceiro, mediante prestação onerosa, do efeito de comunicação enquanto objeto determinado e indivisível de uma prestação onerosa de serviços, a qual, por conseguinte, só se aperfeiçoa juridicamente com a emissão, transmissão e recepção por qualquer meio, de conteúdos de qualquer natureza de um ponto a outro, no âmbito de uma relação de comunicação pessoal, individual e concreta. (...)

A prestação de serviços de comunicação só se dá, por conseguinte, quando se concretiza o resultado da atividade contratada, ou seja, quando a transmissão de conteúdos estabelece um efeito comunicativo direto e imediato, no âmbito de uma relação de comunicação determinada, em cumprimento de uma obrigação jurídica dirigida a produzi-la. O

necessário caráter concreto e determinado desta relação é consequência da exigência constitucional de que a comunicação se dê por efeito de uma prestação de serviços indivisível, a qual só se aperfeiçoa com a realização de totalidade dos seus elementos, e não por partes.”⁸⁴

Estabelecidas estas noções iniciais de “comunicação” e “serviços de comunicação”, passemos a analisar se os provedores de acesso à Internet prestam serviços de comunicação.

Inicialmente vimos que a Internet corresponde à interligação entre várias redes de computadores, formando uma única e gigantesca rede de comunicação.

Luciana Angeiras⁸⁵, afirma existirem dois fatos comunicacionais envolvendo a prestação de serviço de comunicação com a Internet. Uma primeira relação ocorre entre o “usuário e o “provedor”. A segunda relação ocorre entre “usuário”, “provedor” e a “internet”.

São vários os defensores de que o provedor de acesso à Internet presta serviço de comunicação.

Luciana Angeiras, por exemplo, afirma que:

“O provedor presta os serviços próprios de quem detém os meios técnicos para promover o processo comunicacional. Não conseguimos vislumbrar o serviço prestado pelo provedor como um mero *plus* à comunicação instalada entre emissor e receptor. A atividade do provedor compõe o processo comunicacional, tendente ao ato final: comunicação entre emissor e receptor. (...)

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

⁸⁴ XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 77.

⁸⁵ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. *In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. Trabalhos Jurídicos 2000.*

Assim, todos aqueles que, reconhecidamente, estiverem envolvidos no processo comunicacional de forma a prestar serviço que possibilite a transmissão da mensagem do emissor para o receptor, de acordo com o nosso ponto de vista, *prestam serviços de comunicação.*”⁸⁶ (destaques do original)

A comparação com os serviços de transporte não parece ser a mais adequada, pois, totalmente diferente é a situação. Da forma como colocada por Luciana Angeiras, temos que a empresa “X” foi contratada por “Y” para efetuar o transporte de mercadoria do local “A” até o local “C”, e que por algum motivo, do local “B” até “C” este transporte foi efetuado por “W”, sem que fosse estabelecida uma relação entre “A” e “W” e rompida a relação entre “A” e “Y”.

Ocorre, que em relação aos provedores de acesso à Internet a situação é específica. O sujeito “X” pretende comunicar-se com “Y” via Internet, para tanto, utiliza-se de uma companhia telefônica para efetuar a ligação, aí está estabelecida a comunicação, ainda que primária entre emissor e receptor. O provedor de Internet, apenas, acrescenta meios tecnológicos capazes de tornar mais eficiente esta comunicação. A partir do instante em que for rompida a comunicação entre “X” e “Y” através do intermediário (companhia telefônica), o provedor de acesso à Internet não tem meios de efetuar a relação comunicativa.

Luciana Angeiras, defende sua posição dizendo, ainda, que os provedores de acesso à Internet não prestam serviço de valor adicionado, afirmando:

“Ocorre que o provedor de acesso não presta apenas um serviço de valor adicionado, não é um mero *plus* à comunicação. Antes de tudo, é parte integrante do processo comunicacional; está relacionado com o canal físico, sendo o responsável por levar um dado do seu cliente à Internet, bem como por manter a comunicação entre o emissor (Internet) e o receptor (usuário) através de seus computadores. (...)

Assim, deixemos claro que o cliente contrata o provedor para que ele possibilite a sua comunicação com a Internet. Se o provedor contrata outra pessoa que detém os meios físicos (cabos, fibras óticas, linha telefônica, etc.) para transmitir a mensagem – serviço de (tele)comunicação -, porque não os possui, isso não quer dizer que o primeiro deixou de

⁸⁶ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000.**

prestar o serviço de comunicação ao seu cliente.”⁸⁷ (destaques do original).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, também, defende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet constituem serviços de comunicação. Tal entendimento, levou a Procuradoria da Fazenda Nacional e a Coordenadoria Geral de Assuntos Tributários a emitir o Parecer PGFN/CAT nº 2042/97, manifestando o entendimento de que o serviço prestado pelos provedores devem ser tributados pelo ICMS.

As premissas do Parecer acima mencionado podem ser assim sintetizadas:

“a) os provedores de acesso são empresas ou entidades que permitem que o usuário final possa conectar-se à *Internet*;

b) uma vez conectado, o usuário final está se comunicando com uma pessoa determinada ou um universo indeterminável de pessoas e informações que estão a seu dispor;

c) sem sua estrutura, que só o provedor de acesso possui, não é possível a realização da comunicação via *Internet*; e

d) trata-se de novo serviço de comunicação, distinto do serviço de telefonia, passível de tributação pelo ICMS.”⁸⁸

Um dos maiores influenciadores de que o serviço de provimento de acesso à Internet configura serviço de comunicação é Marco Aurélio Greco. Defende seu posicionamento, adotando duas razões.

“A primeira razão apóia-se na concepção de serviço em função do tipo de atividade exercida, ou seja, colocando a tônica no prestador do serviço. Desta ótica, serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens. Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a Segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (= a primeira camada). Telefonia é meio físico apenas, Internet é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de

⁸⁷ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000**.

⁸⁸ ABREU, Claudio; PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.67, p. 22,23.

transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.

A Segunda razão apóia-se na concepção de serviço como utilidade obtida, ou seja, colocando a tônica no usuário. Desta ótica, a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo. Portanto, também da ótica do usuário, o provimento viabiliza utilidades novas consistentes numa comunicação cercada de características peculiares.⁸⁹

Em que pesem os argumentos de que os provedores de acesso à Internet prestam serviços de comunicação, não podemos deixar de emitir nossa opinião, de forma contrária.

Entendemos que os provedores de acesso à Internet não prestam serviço de comunicação, pois, não é parte integrante essencial e necessária capaz de viabilizar o processo comunicacional.

Diante desta constatação, cremos que a legislação, Lei Geral de Telecomunicações está correta ao definir que os provedores de acesso à Internet prestam serviço de valor adicionado.

“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

⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. rev. aum. São Paulo: Dialética, 2000, p. 131, 132.

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.”

Paulo de Barros Carvalho define a situação em análise, defendendo que os provedores de acesso à Internet não prestam serviços de comunicação, dizendo que:

“O serviço de conexão à Internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à Internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, e, este sim, estaria em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre usuário e a Internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.”⁹⁰

Helena Xavier afirma”:

“Importa ressaltar que o fato de o serviço de conexão à Internet ser suportado por atividade de telecomunicação desenvolvida pelo próprio provedor, não transforma esta atividade sequer em prestação de serviço de telecomunicações, porque é exercida a título acessório da disponibilização do serviço de conexão à Internet que é serviço principal em relação àquele: constitui-se, portanto, em auto-serviço e não em serviço para terceiro. Pela sua função acessória, o respectivo regime jurídico é ditado pelo do serviço principal.”⁹¹

Aires F. Barreto, sobre o art. 61, § 1º da Lei Geral de Telecomunicações diz:

“A denominação criada por esse preceito, para definir esses serviços, pode não ser a melhor, mas é visível o acerto que encerra, no sentido de que esses serviços não se confundem com os serviços de telecomunicações, assim como não se confundiriam com os de comunicação (dos quais a telecomunicação é espécie), que lhes dão suporte. É que se limitam a acrescentar novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 97-104.

⁹¹ XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 84,85.

informações.”⁹²

Na verdade, a atividade exercida pelo provedor de acesso à Internet constitui serviço de valor adicionado, pois, aproveita-se de um interveniente que já existe na relação comunicacional, para acrescentar elementos que agilizam a comunicação.

Adotando este raciocínio, temos que o sujeito “A” (emissor), comunica-se com o sujeito “B” (receptor), através de uma linha telefônica, onde “C” é quem opera esta linha. Aqui já teríamos uma relação comunicacional. Ao utilizarmos o serviço de provedor de acesso à Internet esta relação continua existindo, acrescida dos serviços oferecidos pelos provedores de acesso, ou seja, o provedor de acesso adiciona um *plus* à relação comunicacional.

Verifica-se, assim, que o serviço de conexão à Internet, baseia-se em redes, em meios de transmissão e meios de comutação, que não tem por objeto o estabelecimento de uma relação de comunicação, mas sim interligar dados como meios de acesso à Internet.

Neste contexto, temos que a função do provedor de acesso à Internet não é de efetuar a comunicação, e sim facilitar o serviço de comunicação prestado por outrem, pois, o provedor aproveita a rede de comunicação existente, agregando mecanismos adequados para o uso da Internet.

5.2. A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET PELO ICMS

No item anterior analisamos o principal aspecto que envolve a tributação dos provedores de acesso à Internet, ou seja, se o serviço prestado pelos provedores,

⁹² BARRETO, Aires F..Comunicação e Serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1, p. 375/376.

constitui serviço de comunicação, assim passível de tributação pelos Estados e pelo Distrito Federal através do ICMS.

Partindo da idéia de que o serviço prestado pelos provedores constitui serviço de comunicação, idéia da qual não compartilhamos, iniciemos a análise da tributação deste serviço pelo ICMS.

Os Estados na defesa de seus interesses entendem que os provedores de acesso à Internet desenvolvem serviço de comunicação, estando tal serviço previsto no art. 155 da Constituição Federal.

Dentre os defensores da idéia de que os provedores de acesso à Internet prestam serviços de comunicação, destaca-se Luciana Angeiras que expõe sua posição aduzindo que:

“A noção de prestação de serviço de comunicação não se restringe à idéia de canal físico como ‘transporte’ da mensagem, abrangendo todos os meios e elementos que permitam a comunicação. Os serviços prestados dentro do processo comunicacional a fim de que a comunicação se estabeleça entre emissor e receptor têm autêntica natureza de ‘serviço de comunicação’.

O provedor é contratado pelo usuário para prestar serviço necessário à comunicação entre o seu cliente e a rede. Trata-se de negócio jurídico, que tem por objeto a obrigação de fazer com que a comunicação, ocorra, sendo passível, portanto, de incidência de ICMS.”⁹³

Marco Aurélio Greco, entende que os serviços prestados pelas empresas provedoras de acesso à Internet devem ser tributados pelo ICMS, mas diz serem dois os argumentos levantados pela tese contrária à sua para sustentar que o serviço prestado pelo provedor de acesso a Internet não seria um serviço de telecomunicação, a saber:

“O primeiro argumento é o de que a Lei Geral de Telecomunicações define o que seja serviço de telecomunicação e, portanto, o ICMS só poderia incidir sobre o que fosse ‘telecomunicação’.

(...)

⁹³ ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos provedores de acesso à internet. In XIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Idepe, 2000, São Paulo. **Trabalhos Jurídicos 2000.**

O segundo argumento, também apoiado na LGT, é no sentido de que esta lei define, em seu artigo 61, o que vem a ser serviço de valor adicionado, em cujo âmbito inclui-se o provimento de acesso. Por consequência, no contexto da LGT, este não é serviço de telecomunicação, mas sim serviço que acrescenta novas utilidades e um serviço de telecomunicação, o que, portanto, supõe a preexistência deste.”⁹⁴

Marco Aurélio Greco, dos doutrinadores, é provavelmente o maior, defensor da tese de que os provedores de acesso prestam serviço de comunicação, devendo tal serviço ser tributado pelo ICMS e não pelo ISS, defende seu posicionamento aduzindo:

“A conclusão que se extrai da análise feita é no sentido de que o provedor de acesso à Internet presta serviço de comunicação sujeito a ICMS. O conceito de ‘comunicação’ utilizado pela CF-88 não é um conceito legal (que se extrai de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido).

Por essa razão, a LGT não é parâmetro para definir o que seja, ou não, tributável pelo ICMS. Aliás, ela própria exclui do conceito da telecomunicação em serviço que, inequivocamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite).”⁹⁵

Delvani Alves Leme entende de forma contrária, posicionando-se no seguinte sentido:

“Em que pesem opiniões contrárias, (...) a atividade do Provedor da Internet não significa a realização de um negócio jurídico que se enquadra no conceito constitucional de **serviço de comunicação**. Serviço de comunicação implica em transmissão de alguma mensagem e essa transmissão é feita pela própria Internet, uma vez que é ela que propicia a transmissão. O provedor é um intermediador que faz a ligação entre o usuário da Internet e a rede mundial de computadores, permitindo o seu acesso ou provendo informações na referida rede, ou seja, apenas adiciona recursos ao serviço telefônico que não é prestado pelo Provedor e sim, pela concessionária telefônica.”⁹⁶

Portanto, evidencia-se que o provedor da Internet é apenas partícipe da

⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. rev. aum. São Paulo: Dialética, 2000, p. 132, 134.

⁹⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. 2. ed. rev. aum. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135, 136.

⁹⁶ LEME, Delvani Alves. Tributação dos Provedores da Internet – ICMS ou ISSQN. *In* MARINS, J.; MARINS, G. V.. **Direito tributário atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 302.

relação comunicativa, haja vista que o serviço de comunicação é prestado pela empresa de telefonia, que cobra do usuário da Internet o ICMS devido pela prestação do serviço de comunicação.

Importante salientar que:

“Não se pode confundir serviços de comunicação com serviços que antecedem à comunicação, nem mesmo com serviços conexos aos de comunicação. A competência dos Estados esgota-se na prestação de serviços de comunicação. Não inclui outros, diversos dos de comunicação, ainda que a ela inerentes, relativos ou conexos.”⁹⁷

Aires F. Barreto leciona sobre a tributação dos serviços de comunicação pelo ICMS que:

“Submete-se à incidência do ICMS o serviço de comunicação, isto é, a utilidade material onerosamente prestada a terceiros que, concretamente implique o tráfego de informações, sinais e mensagens de qualquer natureza ou conteúdo, por quaisquer dos meios tecnológicos para tanto aptos.

Não incide ICMS sobre serviços auxiliares, ligados, relativos, conexos ou complementares à comunicação. Esses serviços não podem ser tributados pelos Estados ou pelo Distrito Federal, porque não são serviços de comunicação. São ligados, inerentes ou conexos, mas não são os próprios.”⁹⁸

Edgard Pitta de Almeida, defende que os provedores de acesso à Internet não constituem serviço de telecomunicação, portanto, não podem ser tributados pelo ICMS, dizendo:

“O principal serviço disponibilizado pelos provedores de acesso é a própria conexão à Internet, o qual, nos termos da Portaria nº 148, de 30 de maio de 1995, é definido como ‘serviço de valor adicionado, que possibilita o acesso à Internet a usuários e provedores de

⁹⁷ BARRETO, Aires F.. Comunicação e Serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1, p. 375/376.

⁹⁸ BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de “Valor Adicionado”. *Revista de Direito Tributário*, n. 81. São Paulo: 2002, p. 199.

serviços de informações?.

Daí já se verifica que os provedores de acesso não prestam serviços de telecomunicações, cuja exploração está sujeita às regras específicas (...), mas um serviço de valor adicionado, definido pela Lei nº 9.295, de 19 de julho de 1996, artigo 10, parágrafo único (...)

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 tributação 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.”⁹⁹

Temos, que usuário e provedor de acesso dependem do sistema de transporte de sinais existente e explorados pelas empresas de telefonia, que são efetivamente prestadoras de serviço de comunicação, portanto, tributadas pelo imposto estadual.

Roque Antonio Carrazza¹⁰⁰ explica que o que se tributa pelo ICMS é o serviço telefônico *lato sensu* que viabiliza a Internet, e não os serviços prestados pelas provedoras de acesso.

Gilberto Marques Bruno, afirma que:

“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 (...)

Sob esse prisma, me 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 de 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

⁹⁹ ALMEIDA, Edgard Pitta de. A Tributação dos serviços de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 14, p.8.

¹⁰⁰ “O que se tributa, no caso, por meio de ICMS-comunicação é, tão-somente, a prestação do serviço telefônico *lato sensu* que viabiliza a utilização da Internet. É que o provedor de acesso não presta o serviço de comunicação de que aqui se cogita, mas apenas viabiliza o acesso à Internet, via um canal aberto (p. ex., a linha telefônica). Dito de outro modo, fornece condições materiais para um usuário ingressar no ambiente da Internet.” In CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8ª ed. ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, p. 175.

qualidade de consumidores finais.”¹⁰¹

Fica nítido, que os serviços prestados pelas empresas provedoras de acesso à Internet constituem um serviço de valor adicionado, não ensejando a incidência do ICMS como pretendem os Estados.

Provavelmente, foi o Tribunal de Justiça do Estado do Paraná quem proferiu a primeira decisão já em sede recursal sobre a tributação dos provedores de acesso à Internet, estando assim ementada:

“ICMS – Não-incidência – Provedor de acesso à Internet – Inocorrência de prestação de serviço de comunicação ou de telecomunicação no desempenho de tal atividade.

Ementa Oficial: O provedor de acesso à Internet não presta serviço de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.”¹⁰²

Do voto do relator, Des. J. Vidal Coelho extrai-se:

“Sabidamente, o serviço de conexão à internet é um serviço de valor adicionado que possibilita o acesso dos usuários e provedores de informações à rede (Portaria 148/95 do Ministério das Comunicações), viabilizando como intermediário, o provedor, o ingresso do usuário à rede, pelo que não se constitui em serviço de telecomunicações ou de comunicação.

Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.”¹⁰³

“Os provedores não prestam nenhum serviço de comunicação, apenas se utilizam do serviço de telecomunicação já existente, não se enquadrando, portanto, no

¹⁰¹ BRUNO, Gilberto Marques. **A disputa pela fatia da arrecadação tributária na Internet**. Disponível em <http://www.jusnavigandi.com.br/doutrina/tribune4.html>.

¹⁰² Apelação e Reexame Necessário 89231-5 – 1ª Câ. –j. 20.06.2000 – rel. Des. J. Vidal Coelho. *In* Revista dos tribunais, ano 90, março de 2001, vol. 785, p. 353. Editora Revista dos Tribunais.

¹⁰³ Apelação e Reexame Necessário 89231-5 – 1ª Câ. –j. 20.06.2000 – rel. Des. J. Vidal Coelho. *In* Revista dos tribunais, ano 90, março de 2001, vol. 785, p. 353. Editora Revista dos Tribunais.

fato gerador da cobrança do ICMS. A atividade desenvolvida pelos provedores, é considerada uma categoria autônoma de serviços, designados como ‘serviços de valor adicionado’.”¹⁰⁴

No mesmo sentido temos:

“O provedor de acesso nada comunica, mas apenas possibilita ao usuário o conhecimento da inúmeras informações existentes no mundo cibernético. Não prestando serviço de comunicação não se sujeita à incidência do ICMS.”¹⁰⁵

Posição diversa tem o Estado do Paraná, que através da Consulta 168/96 entende ser possível a tributação pelo ICMS do serviço de acesso à Internet, afirmando que:

“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.”

José Wilson Ferreira Sobrinho, citado por Valdemar Bernardo Jorge afirma que:

“... não se pode tributar, via ICMS, nem o momento do planejamento envolvendo a introdução das informações no circuito da **Internet** nem a própria inserção dos dados. Tais comportamentos escapam à subsunção do serviço de comunicação, pelo que se localizam no terreno da não-incidência. Questão metajurídica, pois, desde que se considere apenas a tributação através do ICMS.”¹⁰⁶

Assim, serviços que antecedem, auxiliam, facilitam ou complementam os

¹⁰⁴ FERREIRA, Ana Amélia de Castro. **Tributação Ponto Com**. Disponível em <http://www.jusnavigandi.com.br/doutrina/tribpcom.html>.

¹⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Incidências Controvertidas. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, p. 242.

¹⁰⁶ LEME, Delvani Alves. Tributação dos Provedores da Internet – ICMS ou ISSQN. In MARINS, J.; MARINS, G. V.. **Direito tributário atual**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 354.

serviços de comunicação, não podem ser tributados pelo ICMS, pois, não constituem serviços de comunicação.

Corroborando com este entendimento Aires Barreto:

“Pouco importa a designação que esses serviços recebam. Podem ser chamados de serviços de valor adicionado, de complementação, de acesso, de adesão, de facilitação, de serviços auxiliares ou complementares ou de qualquer outro nome. Importa é que não sendo de comunicação, não podem ficar submetidos ao ICMS.”¹⁰⁷

Pode-se dizer, que o imposto estadual só alcança serviços de comunicação estrito senso, sendo que a competência para a instituição e exigência do ICMS não pode ser ampliada, para incluir serviços que embora estejam agregados, não são de comunicação.

Adotando, também, este pensamento, importante citar o escólio de Helena de Araújo Lopes Xavier:

“Em suma, não há prestação de serviços de comunicação senão quando se der a verificação cumulativa dos elementos atrás apontados. Onde um deles faltar, pode existir uma atividade de comunicação, uma atividade de transmissão de conteúdos ou uma atividade conexa, prévia ou suplementar, mas o que não existe é uma prestação de serviços de comunicação.”¹⁰⁸

Neste sentido, Aires F. Barreto manifestou-se :

“Atuou, portanto, com acerto o legislador, ao estrear, na Lei n. 9472/97,

¹⁰⁷ BARRETO, Aires F..Comunicação e Serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1, p. 375/376.

¹⁰⁸ XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 79.

que o ‘serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações ...’¹⁰⁹

Prossegue o jurista afirmando que:

“É que se Estados e Distrito Federal não podem tributar o que não é comunicação (gênero) também não podem, por óbvio, gravar a que não for telecomunicação (espécie).”¹¹⁰

Frise-se que a Constituição Federal outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar serviços de comunicação, sendo que tal, não abrange os serviços conexos, ligados, auxiliares e complementares.

Conclui-se, assim, serem duas as correntes doutrinárias acerca da tributação dos provedores de acesso à Internet pelo ICMS, a primeira que defende a tributação pelo imposto estadual, entendendo que os serviços prestados pelas provedoras de acesso constituem serviço de comunicação e a segunda, na qual nos filiamos de que os provedores não realizam serviço de comunicação, portanto, não podem ser tributados pelo ICMS.

5.3. A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET PELO ISSQN

A tributação dos provedores de acesso à Internet, em tese, deveria ser feita pelos Municípios pelo fato de que efetivamente as empresas que tem como atividade o provimento de acesso à Internet prestam um serviço.

Frise-se que, tal serviço não se enquadra na hipótese de serviço de

¹⁰⁹ BARRETO, Aires F..Comunicação e Serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1, p. 375/376.

¹¹⁰ BARRETO, Aires F..Comunicação e Serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1, p. 375/376.

comunicação, tributável pelos Estados e Distrito Federal através do ICMS.

Ocorre, que não é todo o serviço que será tributado pelo ISS, mas tão somente aqueles constantes da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, e alterações, ao qual foi atribuída força de lei complementar.

O serviço em questão, o provimento de acesso à Internet, não consta da Lista de Serviços, anexa ao já citado decreto-lei, não podem, portanto os Municípios, exigirem o ISS das empresas que prestam tal serviço.

É importante lembrar, que a Lista de Serviços de que se fala, é taxativa, conforme já decidido pelos Tribunais Superiores, ou seja, esta lista não admite interpretação extensiva.

Não há dúvida de que quando se acessa à Internet, está se utilizando de um serviço prestado por alguém, e a própria legislação estabelece que há uma prestação de serviço, o provedor de acesso, constitui um serviço de valor adicionado.

Sobre a natureza da Lista de Serviços, anexa ao Decreto-lei nº 406/68, a doutrina e a jurisprudência em sua grande maioria entendem que esta lista não é exemplificativa, senão vejamos: “Vale ressaltar que esta lista não é exemplificativa, isto é, suas disposições devem ser repetidas taxativamente pelas legislações municipais, não podendo mesmo o fisco utilizar algum serviço dela constante para, por analogia, tributar operações similares.”¹¹¹

O Superior Tribunal de Justiça, em manifestação sobre o tema, considera a Lista de Serviços, taxativa, veja a jurisprudência sobre o tema:

“Execução Fiscal. Imposto sobre Serviços de qualquer natureza. Afretamento e Perfuração de poços de Petróleo e Gás. Embargos do devedor julgados improcedentes, para o fim de prosseguir-se na execução. Recurso Especial interposto pelo contribuinte. Conhecimento e provimento, diante do dissídio jurisprudencial (artigo, 105, III, c, CF)

Examinando-se a lista anexa ao Decreto-Lei nº 406-68, com a nova redação, vigente à época do suposto fato gerador (1984), verifica-se que os serviços não estavam

¹¹¹ ALMEIDA, Edgard Pitta de. A Tributação dos Serviços de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 14, p. 7 e segs.

expressamente previstos.

Deriva daí caracterizada a divergência, inclusive em relação a manifestações do Supremo tribunal Federal, que considera definidos os serviços tributáveis, em caráter taxativo, e não somente exemplificativo, de simples indicação facultativa.

Mais reforça a conclusão de que não eram tributados os serviços prestados pela recorrente, o advento da lei complementar nº 56/87, que passou a prever expressamente a tributação.

Recurso Especial não provido.”¹¹²

No mesmo sentido, temos que:

“Ementa: Processual Civil. Tributário. Citação. Gerente. Banco. Validade. ISS. Não-Incidência. Serviços Bancários. Taxatividade da Lista Anexa ao Decreto-Lei nº 406/68.

1. Validade de citação efetuada na pessoa do gerente da agência bancária do município instituidor do tributo.
2. Consoante iterativa jurisprudência da Corte não incide ISS sobre os serviços bancários não incluídos na lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, que é taxativa.
3. Recurso especial não conhecido.”¹¹³

Adotando, tal posicionamento, sobre tais serviços não poderá incidir o ISS, tendo em vista não se admitir a analogia em tal caso. Não há qualquer dispositivo legal que permita aos Municípios exigir o ISS das empresas provedoras de acesso à Internet, assim, nos parece que em se mantendo este entendimento jurisprudencial os provedores de acesso estão por enquanto albergados por tal entendimento jurisprudencial.

Aires F. Barreto¹¹⁴, conclui que o imposto municipal incide sobre a efetiva

¹¹² Recurso Especial 90/0007252-2, decisão em 26.05.1993.

¹¹³ Resp nº 68876/MG – Relator: Min. Paulo Galotti – de 01/06/2000 – Segunda Turma – publicado no D.J.U de 01/08/2000, p. 218.

¹¹⁴ “O ISS, assim como o ICMS (quanto ao S), incidem sobre a efetiva prestação de serviço. Não são impostos sobre contratos, mas impostos sobre fatos. Não são tributos sobre negócio jurídico – na classificação clássica de Amílcar Falcão. A incidência de norma de ISS (e a do ICMS)

prestação do serviço, é um imposto que incide sobre fatos, além de dizer que a Lista de Serviços é *numerus clausus*.

Os Municípios não podem submeter determinados serviços à cobrança do ISS sem que haja qualquer previsão legal nesse sentido, sob pena de estar-se ferindo os princípios da estrita legalidade e segurança jurídica.

Em confronto a este posicionamento, o Município de São Paulo, por exemplo, vem equiparando os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet a outros.

“No Município de São Paulo, por exemplo, o serviço de acesso a provedor de Internet vem sendo equiparado, para fins de incidência do ISS, aos serviços de ‘assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta Lista, organização, programação, planejamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa’, previstos no item 21 do art. 1º da Lei Municipal nº 10.423/87, norma instituidora do tributo naquela Capital”¹¹⁵

Ocorre, que ao compararmos a definição constante na Lei Geral de Telecomunicações não se pode admitir de forma alguma tal comparação que vem sendo feita pelo Município paulista, ou seja, está ocorrendo uma interpretação analógica da lista de serviços.

Tal tese é corroborada pela decisão do Tribunal de Alçada de São Paulo.

“ISS – provedor de acesso à Internet – impossibilidade de analogia a quaisquer serviços listados – serviço não tributável pelo município – exegese. (...)”

Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza – Provedor de acesso à Internet – Pretendida analogia com agentes, corretores e intermediários de títulos – rejeição – segurança concedida – Recurso provido. (...)

dá-se sobre o fato ‘prestar serviço’ e não sobre o ato de contratar. A consideração sempre relevante do contrato ilumina a compreensão do fato, ensejando sua melhor qualificação; mas não o substitui, nem o supera. A lista de serviços, aprovada pela Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987, com a inclusão constante na Lei Complementar n. 100/99, é taxativa, encerra *numerus clausus*: os serviços que não venham, nelas descritos não podem ser tributados pelos Municípios.” In BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de “Valor Adicionado”. **Revista de Direito Tributário**, n. 81. São Paulo: 2002, p. 200.

¹¹⁵ ABREU, Claudio; PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. Tributação na Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.67, p. 25.

Destarte, se o legislador federal quiser incluir os provedores da Internet entre os contribuintes do ISS deverá apressar-se em cumprir a sua missão constitucional e suprimir com brevidade a persistente omissão em que vem incidindo desde a promulgação da Constituição de 1988. Sem que o faça o legislador, descabe ao Judiciário inserir a atividade em questão entre os serviços tributáveis pelo município, e isso porque não análogos a quaisquer dos listados, máxime aos de agentes, corretores e intermediários de títulos. (...)»¹¹⁶

Do voto condutor, merece destaque os seguintes dizeres:

“Mas, encerrada a leitura, dificilmente concluirá o leitor ser legalmente possível inserir o ‘provedor de acesso à Internet’- o assim denominado prestador de ‘serviço de valor adicionado’, aquele que viabiliza ao usuário do serviço telefônico a conexão de seu computador com a rede mundial de computadores – entre os ‘agentes, corretores ou intermediários de títulos’(pasmese) (Itens 46 da lista federal e 45 da municipal) e assim, por analogia, por interpretação extensiva, taxá-lo como contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. (...)”

A apelante, tenha ou não clientes-usuários, responde por suas obrigações perante a Embratel, na conformidade do contrato, utilize ou não, por si ou por outrem, os serviços por ela disponíveis. Já o usuário paga a conta pelo uso da linha telefônica diretamente para a concessionária de telefonia. E pagará à apelante o que lhe for devido, na forma do subcontrato que com ela celebrar.

Destarte, se o legislador federal quiser incluir os provedores da Internet entre os contribuintes do ISS deverá apressar-se em cumprir a sua missão constitucional e suprimir com brevidade a persistente omissão em que vem incidindo desde a promulgação da Constituição de 1988. Sem que o faça o legislador, descabe ao Judiciário inserir a atividade em questão entre os serviços tributáveis pelo município, e isso porque não análogos a quaisquer dos listados, máxime aos de agentes, corretores e intermediários de títulos.”¹¹⁷

Roberto Figueiredo Paletta de Cerqueira¹¹⁸, anota que o fisco municipal de

¹¹⁶ Apelação nº 886.646-0, Primeiro Tribunal de Alçada de São Paulo, relator Ariovaldo Santini Teodoro. Repertório IOB de Jurisprudência – 1ª quinzena de janeiro de 2001 – nº 1/2001 – Caderno 1 – página 12.

¹¹⁷ Apelação nº 886.646-0, Primeiro Tribunal de Alçada de São Paulo, relator Ariovaldo Santini Teodoro. Revista Dialética de Direito Tributário, n.62, nov. 2000, São Paulo: Dialética, p. 168, 169.

¹¹⁸ “Para a Fazenda Pública do Município de Belo Horizonte, os serviços de provimento de acesso à Internet são perfeitamente enquadráveis nos itens 22 e 24 da lista de serviços do Decreto Lei nº 406/68. Independentemente do enquadramento, incidiria o ISSQN, uma vez que admitir como taxativa a referida lista equivaleria a permitir a concessão pela União de benesses fiscais em hipóteses tributárias atribuídas a outro ente tributante, que não ela.

Belo Horizonte, bem o tribunal de Justiça de Minas Gerais entendem que os serviços prestados pelas empresas provedoras de acesso à Internet enquadra-se na Lista de Serviços, portanto, são passíveis da tributação pelo ISS.

O Município de Curitiba, através de pareceres do Núcleo de Assessoramento Jurídico da Secretaria Municipal de Finanças, da lavra do analista Manuel Eugênio dos Santos Taborda Ribas e pela procuradora Marli T. Ferreira D'Ávila, posiciona-se da seguinte forma:

“Segundo a portaria 13/95 do Ministério das Comunicações, ‘Internet é o 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 dados contidos nestes computadores’.

De acordo com o conceituado professor da Universidade Federal de Juiz de Fora em seu art. ‘Perfil Tributário do Provedor na Internet’, ‘A palavra provedor tem dupla significação no campo da internet: de um lado significa aquele que alimenta a rede com informações e de outro 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 da ligação entre a rede e o usuário, seja provendo informações em sentido amplo, seja permitindo o acesso do usuário na internet.’

Em recente consulta dirigida a este Município, fica explícita a caracterização dessas situações: a primeira atine aos valores pagos pelo provedor à Embratel e a outra aos contratos firmados pelo provedor com terceiros.

Assim sendo, quando ocorre pagamento do provedor à Embratel, não poderá incidir o ISS, levando-se em consideração o disposto no art. 155, inc. II da Constituição Federal que preceitua:

Entendeu o TJMG que o provimento de acesso à Internet é perfeitamente passível de ser tributado pelo Município, por compreender ‘serviços de qualquer natureza’, expressão contida no art. 156, III da CF, prestação, a terceiro, de uma utilidade material ou imaterial, com conteúdo econômico, de caráter negocial. Em seu voto, o Des. Páris Peixoto Pena toma a lista de serviços como meramente sugestiva, atribuindo-lhe função original de disposição sobre conflitos de competência entre o ISSQN e outro tributos.” *In CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta. Ciberespaço: Conceito e Tributação do Serviço de Provimento de Acesso. In XV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 2001, São Paulo, p. 338.*

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior’

A Lei Estadual 8933/89, bem como o Convênio ICMS 66/88, com foros de lei complementar dispõem que o fato gerador do ICMS consiste na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

Deflui daí que quando atua como provedor de informações, deve pagar o ICMS.

Com relação aos contratos de assinaturas de acesso à rede de computação **internet** firmados pelo provedor com terceiros, incidirá o ISS sobre todos os serviços prestados, pois estes não se encaixam com o explicitado no texto constitucional e lei estadual mas nos itens 24, 48 e 74 da Lista de Serviços do Decreto 406/68 com redação alterada pela Lei Complementar 56/87. Em decorrência disso deve pagar o ISS, pois está atuando como provedor de acesso no seu estrito significado retromencionado.

Devido ao grande número de usuários, e de forma a evitar problemas de ordem prática, a Instrução Normativa 01/95 – SMF, permite a emissão de notas de serviço por mês, mantendo anexa à mesma, a lista nominal dos usuários com os respectivos valores.”

Particularmente, concordamos com a opinião de Edgard Pitta de Almeida¹¹⁹, que entende que a atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à Internet não é passível de tributação pelo ISS, tendo em vista que tal serviço não consta na Lista de Serviços e caso haja sua inclusão, o Município competente para tributar tal atividade é o do local em que estiver estabelecido o provedor.

Convém lembrar, que apenas os serviços relacionados na lei, é que estão

¹¹⁹ “Com base em todo o entendimento retro, é nosso entendimento que: a) o serviço de valor adicionado de acesso à Internet não é tributado pelo ISS por não estar incluído entre os serviços tributáveis da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68; b) em havendo esta inclusão, o ISS deve ser recolhido no local em que estiver estabelecido o provedor de acesso, nada sendo devido para os cofres do(s) domicílio(s) dos usuários, nem mesmo proporcionalmente.” *In* ALMEIDA, Edgard Pitta de. A Tributação dos Serviços de Acesso à Internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 14, p. 10 e segs.

sujeitos ao pagamento de ISS, e não me parece que se possa incluir os provedores de acesso à Internet nesse contexto, razão pela qual, penso que eventual cobrança desta atividade nos moldes atuais está fadada ao insucesso, pois, tal atividade não está disposta na Lista de Serviços.

5.4. O JULGADO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em recente decisão, nos autos de Recurso Especial nº 323.358-PR, o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Turma, decidiu que os provedores de acesso à Internet são prestadores de serviço de comunicação, portanto, sobre tal serviço haveria incidência do ICMS.

O acórdão está assim ementado:

“Tributário. Provedor da Internet. Prestação de Serviço de Comunicação, Espécie de Serviço de Telecomunicação. Relação de Natureza Negocial com o Usuário. Fato Gerador de ICMS Determinado. Incidência. Lei Complementar nº 87/1996. Lei nº 9.472/1997.

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

a ampliação de comunicação de qualquer natureza’, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à Internet, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.
7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.
8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.
9. Recurso provido.”¹²⁰

Pela ementa retro transcrita, conclui-se que o Relator Ministro José Delgado, baseou sua decisão em alguns pontos, a saber:

Em primeiro considerou que o provedor de acesso à Internet é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação. Em segundo que o serviço prestado pelos provedores é oneroso e um serviço de comunicação, enquadrando-se no que prevê o art. 2º da Lei Complementar 87/96. Em terceiro, que a relação entre o provedor e o usuário é negocial e visa possibilitar a comunicação desejada, sendo suficiente para constituir fato gerador do ICMS. Por fim diz que o provedor de acesso à Internet não presta serviço de valor adicionado, conforme o art. 61, da Lei 9.472 de 16/07/1997.

Roque Antonio Carrazza, ao analisar a decisão do Superior tribunal de Justiça, manifestou-se no seguinte sentido:

“Sem embargo do respeito que merece aquele Tribunal, pedimos vênias para discordar de tal entendimento.

Com efeito, estamos convencidos de que o serviço de ‘provedor de acesso’ é, apenas, o meio que possibilita, ao cliente, a utilização da Internet. Meio, diga-se de passagem, supérfluo. Tanto é assim, que é perfeitamente possível à empresa telefônica levar o cliente

¹²⁰ Recurso Especial nº 323.358-PR, Rel. Min. José Delgado, Recte. Estado do Paraná, Recdo. Sercomtel S/A Telecomunicações. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 229.

ao ‘mundo Internet’ sem a necessidade da intermediação do provedor.

Ademais, ainda que aceitarmos, *ad argumentadum tantum* – contrariando, portanto, tudo o que até agora escrevemos -, que a Internet encontra-se no campo tributável do ICMS-comunicação, a atividade do ‘provedor de acesso’ não tipifica, de per si, serviço de comunicação, mas, tão-somente, disponibiliza, para os usuários, os meios materiais que o tornarão possível. Ora, se não há prestação de serviço de comunicação, não há, s.m.j., incidência possível de ICMS.”¹²¹

Em que pese o entendimento firmado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, conduzido pelo voto do Ministro José Delgado, tenho como melhor entendimento o posicionamento defendido em especial por Ives Gandra da Silva Martins que entende que os provedores de acesso à Internet não exercem atividade de telecomunicação.

Ives Gandra da Silva Martins expõe seu posicionamento observando que:

“Ora, se a lei federal declara que os provedores de acesso não prestam serviços de ‘telecomunicações’, como pretender que prestem serviços de ‘comunicação em geral’, apenas pelo fato de estarem vinculados à atividade de ‘telecomunicação’? Admitir que os provedores exerçam atividades de ‘telecomunicações’, apesar da lei federal dizer que não, é permitir que o legislador estadual invada área de exclusiva competência do legislador federal, em incursão de manifesta inconstitucionalidade.

Tal matéria foi discutida por todos os autores do livro ‘Tributação na Internet’, da Editora Revista dos Tribunais, e foi objeto, no último 20/10, de exame no XXVI Simpósio de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária (...)

É de se notar que a esmagadora maioria dos autores entendeu que os provedores de acesso exercem atividade não sujeita ao ICMS, mas ao ISS, dependendo, para que seja tributada, de lei complementar para incluir o serviço dos provedores de acesso na lista de serviços sujeito ao ISS, nos termos definidos pela Constituição Federal (art. 156, inciso III).”¹²²

Já Paulo de Barros Carvalho posiciona-se no sentido de que:

“Em conclusão, os provedores de acesso à Internet não configuram o ‘canal’ realizador da

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 8ª ed. ver. ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, p. 176/177.

¹²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Internet e as questões tributárias: ISS ou ICMS?. *In* Jus navigandi, n. 53. [Internet] <http://www.1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2562> [Capturado 17.Jan.2002]

comunicação; não colocam à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Sua tarefa, por conseguinte, não é prestar serviço de comunicação, mas tornar mais eficiente o serviço comunicacional prestado por outra empresa. É, simplesmente, um serviço de valor adicionado, ou seja, serviço agregado a outro serviço, este sim de comunicação. Não pode, por tais motivos, ser objeto de tributação pelo ICMS.”¹²³

Mesmo a decisão do Superior Tribunal de Justiça ter sido favorável aos Estados e ao Distrito Federal, no sentido de terem competência para tributar o serviço de provimento de acesso à Internet, entendemos que tal decisão é passível de reforma, haja vista, que o tema versa sobre matéria constitucional, devendo tal decisão passar pelo crivo do Supremo Tribunal Federal.

Nossa posição é que existem grandes possibilidades da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça ser reformada pelo fato do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) n.1.491-9, ao menos liminarmente, entendeu que os serviços caracterizados como serviços de valor adicionado não se equiparam a serviços de comunicação, portanto, não são passíveis de serem tributados pelo ICMS.

O Ministro Carlos Velloso assim justificou:

“É que, se o serviço de valor adicionado nada mais é que um acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações, não se identifica ele, em termos ontológicos, com o serviço de telecomunicações já existentes, certo que a disposição legislativa ora sub exame propicia a possibilidade de competitividade e assim a prestação de melhores serviços à coletividade.

Indefiro no ponto, o pedido cautelar.”

Ressalte-se, que a norma apreciada na ADIN é que fundamenta os diplomas que regem a Internet, que definem a rede mundial de comunicação como um serviço de valor adicionado. Portanto, se o Supremo Tribunal Federal, mantiver este posicionamento, a decisão do Superior Tribunal de Justiça deve ser alterada, o que fará

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 73, p. 104.

com que os Estados e o Distrito Federal percam a fatia de arrecadação que pretendem obter, ao tributar os provedores de acesso à Internet.

CONCLUSÃO

O que se buscou com este trabalho foi demonstrar a relação do Direito com outras ciências, demonstrar que a evolução de outros meios, influi diretamente nos aplicadores do Direito, sendo que no caso em questão, por ser uma evolução tecnológica, o Direito por questões óbvias não tem a mesma rapidez, haja vista, que a evolução no Direito depende de aspectos jurídicos, políticos, econômicos e sociais.

A Internet surgiu em nossas vidas como um fenômeno de suma importância, alterando o comportamento de toda uma sociedade e continuará alterando, em face de não ser estática, estando a todo momento passando por processos de transformação.

Não fugindo de sua característica principal, com o surgimento deste novo veículo de comunicação, o Direito e seus operadores buscaram regular a Internet. Surgiram daí legislações, opiniões, jurisprudências sobre os mais diversos assuntos acerca da Internet.

Neste trabalho, em específico, abordamos uma pequena, das inúmeras parcelas, que envolvem o Direito e a Internet. Buscamos mostrar a tributação dos provedores de acesso à Internet, em especial pelo ICMS, de competência estadual e o ISS, de competência municipal.

Ficou constatado existirem correntes doutrinárias e jurisprudenciais díspares sobre a matéria em foco. Demonstrou-se que o ponto fulcral da questão analisada está em caracterizar se os serviços oferecidos pelas empresas provedoras de acesso constituem serviço de comunicação.

Para os que defendem que os provedores de acesso à Internet prestam serviço de comunicação, há a incidência do imposto estadual, o ICMS.

Outra corrente entende que os provedores de acesso à Internet não prestam serviço de comunicação, e sim, serviço de valor adicionado, o que impossibilita a tributação de tal serviço pelo ICMS.

Uma terceira corrente, prega que por prestarem serviços, estariam os

provedores de acesso enquadrados dentro da hipótese de incidência do ISS, de competência municipal.

A corrente a que nos filiamos é a de que os provedores de acesso à Internet, não prestam serviço de comunicação, pois, não configuram o canal realizador da comunicação, apenas acrescentam novas utilidades, um *plus* ao processo comunicacional já estabelecido.

O provimento de acesso à Internet deve ser considerado como uma prestação de serviço, que se utiliza de uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados pela rede mundial de comunicação, através de sistemas específicos.

Além disso, os provedores de acesso não podem ser enquadrados como um serviço de comunicação, pois, não preenche os requisitos técnicos e legais exigidos para tanto. Portanto, não há como serem tributados pelo ICMS, também não podem ser tributados pelo imposto municipal, pelo fato de embora prestarem serviços, tais, são tidos como de valor adicionado e não se enquadram na denominada Lista de Serviços, que deve ser interpretada de forma taxativa, portanto, não há como tais serviços serem tributados pelo ISS.

Assim, temos que atualmente os provedores de acesso à Internet não podem ser tributados por nenhuma das espécies tributárias analisadas neste trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Claudio; PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. Tributação na Internet. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n 67.

ALMEIDA, Edgard Pitta de Almeida. A tributação dos serviços de Acesso à Internet. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 14.

ANGEIRAS, Luciana. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. *In Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, XIV, 2000, São Paulo.

ARZUA, Cláudia de Souza. Conflitos de Competência Entre o ISS e ICMS. *In Marins, J.; MARINS, G. V. Direito Tributário Atual*. Curitiba: Ed. Juruá, 2000.

ARZUA, Heron. O Imposto sobre Serviços e o Princípio da Territorialidade. *In MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.

BARRETO, Aires F. ICMS e ISS: Serviços de Comunicação e de “Valor Adicionado”, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 81, Malheiros.

BARRETO, Aires F. Comunicação e serviços de Comunicação – Inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 69/98. *In Repertório IOB de Jurisprudência*, 1ª Quinzena de julho de 2001, n. 13/2001, caderno 1.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BRANCO, Carlos Augusto Coelho. Tributação sobre os serviços conexos aos serviços de telecomunicação. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 63.

BRASIL, Código Tributário Nacional. Coordenadora Anne Joyce Angher, 8. ed., 2002, Editora Rideel.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Organizadora: Odete Medauar, Ed. Revista dos Tribunais. Atual. até 08.01.2002.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE n. 89356-MG. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo, Diário da Justiça da União 1, 4.5.1998.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. RESP n. 90/0007252-2, decisão em 26.05.1992.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. RESP n. 68876/MG. Relator: Ministro Paulo Galotti, Diário da Justiça da União de 01.08.2000, p. 218.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. RESP n. 323.358-PR. Relator: Ministro José Delgado. Recte.: Estado do Paraná, Recdo.: Sercomtel S/A Telecomunicações. *Revista Dilética de Direito Tributário*, n. 73, p. 229.

BRUNO, Gilberto Marques. **A disputa pela fatia da arrecadação tributária na Internet**. Disponível em <http://www.jusnavigandi.com.br/doutrina/tribune4.html>.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito Tributário Aplicado – Pareceres**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARDOSO, Walter Carlos. ICMS e Lei Geral de Telecomunicações: Alguns Casos de Incompatibilidade Tributária. *In Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, Idepe, 2000, São Paulo.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 8. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 73, São Paulo: Dialética, 2001.

CASTRO, Aldemario Araujo. Os meios eletrônicos e a tributação. *In Panorama da Justiça*, Ed. Escala Ltda, ano V, n. 27.

CERQUEIRA, Roberto Figueiredo Paletta. Ciberespaço: Conceito e tributação do Serviço de Provedimento de Acesso. *In Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, XV, 2001, São Paulo.

CHIESA, Clélio. Competência para tributar as operações com programas de computador (softwares). *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 36

COSTA, Angelo Augusto. Tribunais derrubam ISS de provedor de acesso. *Gazeta Mercantil*, 13.09.2000.

DAUD, Pedro Victório. Incidência Tributária nas Operações Realizadas pela Internet. www.jusnavigandi.com.br.

DENGO, Atílio. Realidade virtual, direito e tributação do comércio eletrônico - estudo de direito comparado. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 36, p. 184-199, jan.-fev. 2001.

ELIAS, Paulo Sá. Alguns aspectos da Informática e suas consequências no Direito. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 88, v. 766, ago. 1999.

FERNANDES, Cintia Estefania. Princípio da Vedação de Tributo com Efeito de Confisco. *In MARINS, J.; MARINS, G. V. Direito tributário atual*. Curitiba: Juruá, 2000.

FERREIRA, Ana Amélia de Castro. **Tributação Ponto Com**. Disponível em <http://www.jusnavigandi.com.br/doutrina/tribpcom.html>.

GLANZ, Semy. Internet e Contrato Eletrônico. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 87, v. 757, nov. 1998.

GOMES JUNIOR, Luiz Manoel. O Controle Jurisdicional das Mensagens Veiculadas Através da Internet. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 86, v. 738, abr. 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. ISS - Município Competente para Tributar. *In Revista do Instituto dos Advogados do Paraná*, Curitiba, nº 25.

JORGE, Valdemar Bernardo. As novas Relações Jurídicas de Natureza Tributária Advindas da Informática - Comercialização de "Softwares" Imunidade do Livro Eletrônico "Internet". In Marins, J.; MARINS, G. V.. **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Ed. Juruá, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LEME, Delvani Alves. Tributação dos Provedores da Internet. In Marins, J.; MARINS, G. V.. **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Ed. Juruá, 2000.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na Internet. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda, v. 59, ago. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Radiodifusão. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 23, Dialética, ago. 1997.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Globalização e Exclusão. Capturado na internet em www.jusnavigandi.com.br.

MARTINS, Guilherme Magalhães. Contratos Eletrônicos Via Internet: Problemas Relativos à sua Formação e Execução. In **Revista dos Tribunais**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 89, v. 776, jun. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos práticos da teoria da imposição tributária**. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Internet e as questões tributárias: ISS ou ICMS? In *Jus navigandi*, n. 53. [Internet] <http://www.1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2562> [Capturado 17.jan. 2002].

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 2. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade Contributiva. In **Caderno de pesquisas tributárias**. Resenha tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária. v. 14.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Incidências Controvertidas. **Revista de Direito Tributário**, n. 81.

MENDRONI, Fernando Batlouni. A prestação de serviço de comunicação como hipótese de incidência do ICMS. In **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 38.

MICHAELIS: **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998 – (Dicionário Michaelis).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

PARANÁ. Tribunal de Justiça. Apelação e Reexame Necessário n. 89231-5, 1ª Câm. Relator: Desembargador J. Vidal Coelho. 20.06.2000. **Revista dos Tribunais**, v. 785, mar. 2000, Ed. Revista dos Tribunais.

PAFFENBERGER, Bryan. **Websters's new world: dicionário de informática**. Trad. Valéria Chamon. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

- OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.
- PINHEIRO, Waldemar Alvaro. Do Registro de Marcas Alheias na Internet. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 87, v. 753, jul. 1998.
- PROLIK, Augusto; colab. OLIVEIRA, José Machado de; SOUZA, Heloísa Guarita. O ICMS e os provedores de internet: questão polêmica. *Gazeta do Povo*, 01.10.2000.
- QUADROS, Márcia; FURTADO, Clarissa; LARANJEIRA, Fátima. Para STJ, provedor de internet deve pagar ICMS. *Gazeta Mercantil*, p. A-12, 28.06.2001.
- RODRIGUES, Carlos Alexandre. Da desnecessidade de assinatura para a validade do contrato efetivado via Internet. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 90, v. 784, fev. 2001.
- SÃO PAULO. Primeiro Tribunal de Alçada. Recurso de Apelação n. 886.646-0. Relator: Ariovaldo Santini Teodoro. **Repertório IOB de Jurisprudência** – 1ª quinzena de janeiro de 2001 – nº 1/2001 – Caderno 1 – p. 12.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os CD-Roms e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda, n. 7, abr. 1996.
- SILVA, Mário José. Tributação do comércio eletrônico no plano internacional - uma visão geral. *In Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 38
- SOARES, José Carlos Tinoco. Abuso de Direito pelo uso de nomes de domínio na Internet. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, ano 90, v. 786, 2001, abr. 2001.
- SOIBELMAN, Félix. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico (petição de Mandado de Segurança). www.jusnavigandi.com.br.
- STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio Constitucional da Legalidade Tributária**. Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito pela PUC-PR, Curitiba, 2000. No prelo.
- STUBER, Walter Douglas. A Internet sob a ótica jurídica. *In Revista dos Tribunais*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais ano 87, v. 749, mar. 1998.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. Revista dos Tribunais, 1977.
- XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS. *In Revista Dialética de Direito Tributário*, n 72.