

Espaço Discente

INTERNET: O CONCEITO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL DE PROVIMENTO DE ACESSO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

TARCISIO TEIXEIRA

1. Introdução, exposição do problema e delimitação do trabalho. 2. Conceito de provedor de acesso. 3. O ICMS e o serviço de comunicação: 3.1 Conceito de serviço de comunicação e de telecomunicação; 3.2 Conceito de serviço de telecomunicação e de valor adicionado; 3.3 Posição doutrinária; 3.4 Posição da jurisprudência. 4. O ISS e a prestação de serviços de acesso à internet: 4.1 Princípios do Direito Tributário; 4.2 Posição doutrinária. 5. A integração do Direito Tributário com o Direito Privado diante do serviço de acesso à internet. 6. Posição do Fisco. 7. Tributação do provedor de acesso não remunerado (gratuito). 8. Conclusão técnica: 8.1 Considerações de foro íntimo. 9. Bibliografia.

1. Introdução, exposição do problema e delimitação do trabalho

Com o advento e pulverização da internet,^{1,2} ou rede mundial de computadores, surgiu uma nova forma de se comercializar, é o chamado comércio eletrônico. E, sendo o Direito Tributário encarregado de cuidar da arrecadação do Estado e de limitar o poder estatal de tributar, surge, então, um grande desafio.

1. É um sistema que interliga computadores, e de acordo com a Norma 004/95, item 3, alínea *a* (aprovada pela Portaria 148/1995 do Ministério das Comunicações) é: "Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores".

2. No decorrer do trabalho optou-se por não grifar em itálico a palavra "internet", tendo em vista o fato da mesma já fazer parte da língua portuguesa; nem utilizá-la com a inicial maiúscula, pois assim consta do *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa* (Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 302: internet — rede mundial de computadores).

Cada vez mais se elimina grande parte dos meios físicos, que até então serviam de suporte para a atuação das autoridades fazendárias na fiscalização de ocorrências tributáveis. Com a internet há a necessidade de se repensar conceitos, como, por exemplo, mercadoria, estabelecimento, local da prestação de serviço, etc., face ao Sistema Tributário Nacional vigente.

O comércio eletrônico possibilita as mais variadas e imagináveis negociações, além da convencional prestação de serviços e o convencional comércio de mercadorias, que se utilizam da rede como mero suporte/instrumento às suas negociações.

Então, até onde se poderá tributar a partir da legislação vigente? Como fica a tributação, por exemplo, dos bens digitalizados (programas de computador — *softwares*, músicas, livros, etc.)?

Além disso, a internet traz situações novas, por exemplo, a figura do provedor de acesso, que faz a conexão dos usuários da rede. Assim, até onde vai o poder de tri-

butar do Estado diante da internet? Ou, até onde o Sistema Tributário Nacional alcança as novas figuras trazidas pela internet?

A princípio o ordenamento jurídico tributário alcançaria todas as negociações em que a internet funcione apenas como mero suporte, em dos instrumentos para se negociar, sendo que abstraído esse instrumento eletrônico a legislação tributária é aplicável.

No entanto, as respostas não são tão simples, isso porque com o advento da internet surgiram novas figuras, que por sua vez desenvolvem atividades que podem ou não estar sujeitas à tributação, associado ao fato da rigidez e descentralização do sistema Direito Tributário Nacional.

As negociações na internet crescem ano a ano sendo então necessário uma revisão no Sistema Tributário Nacional, a fim de redefinir o poder do Estado na instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, para que não haja perda para os cofres públicos, mas também não haja incertezas para os contribuintes diante de eventuais arbitrariedades das autoridades públicas.

Assim, o que nos parece de maior relevância é a questão do provedor de acesso e o regime jurídico tributário a ele aplicável, tendo em vista a possibilidade de seus serviços prestados serem ou não passíveis de tributação pela legislação brasileira.

Na Europa há um sistema tributário através de um imposto único sobre valor agregado (*Value Added Tax — VAT*), que simplifica a tributação do comércio eletrônico, notadamente do provedor de acesso e de conteúdo.³

Por sua vez, no Brasil, diante da divisão constitucional das competências tributárias entre Estados e Municípios, notadamente quanto ao ICMS e ISS, surgem conflitos sobre qual tributo incide na atividade do provedor de acesso à internet.

O ICMS, imposto estadual, abrange a circulação de mercadorias e os serviços de comunicação, sendo que os Estados-membros têm aplicado a legislação do referido tributo à atividade dos provedores de acesso a sua maneira, não fazendo a devida consideração dos conceitos trazidos pela legislação federal, especialmente a Lei 9.472/1997, que regula a atividade aqui tratada, o que traz insegurança e desconforto para os contribuintes que ficam sujeitos a decisões possivelmente arbitrárias das autoridades públicas.

Quanto ao ISS, sendo a atividade desenvolvida pelo provedor de acesso uma prestação de serviço, necessário será verificar se ela estaria abrangida pela previsão legal do imposto municipal, que trata da tributação de prestação de serviços de qualquer natureza.

É nesse cenário, à luz dos conceitos de Direito Privado diante do Direito Tributário, que passaremos a analisar a atividade desenvolvida pelo provedor de acesso e sua implicação para o Direito Tributário Nacional. Assim, será necessário analisar os conceitos trazidos pela legislação que trata da matéria, a fim de verificar se as autoridades administrativas não estão extrapolando no seu poder de tributar, ao desconsiderar ou desfigurar esses conceitos, o que causa dúvidas e incertezas para os contribuintes.

Contudo, ao se fazer uma análise da hipótese de incidência de um tributo, deve-se buscar sempre seu fundamento legal, a começar pela Constituição Federal. Logo, no que toca a atividade de provimento de acesso à rede mundial de computadores isso não pode ser diferente.

2. Conceito de provedor de acesso

Apesar de concentrarmos nossas forças no estudo da atividade do provedor de acesso e seu regime jurídico tributário, mister se faz a distinção do provedor de acesso e do provedor de conteúdo, tendo em

3. Ivan Luiz Sobral Campos e João Agripino Maia, "Tributação dos serviços prestados pelos provedores de conteúdo e de acesso à internet", in *O Direito e a Internet*, p. 122.

vista que às vezes tais figuras se confundem em uma única.

Provedor de acesso é aquele que coloca à disposição do usuário o acesso à internet, mediante o uso de um programa que faz conexão telefônica (sistema de cabo, satélite, etc.), quer dizer, é o canal de contato que cria a conexão do usuário com a internet.⁴

Enquanto que provedor de conteúdo, ou provedor de produtos e serviços, é aquele que na internet coloca à disposição do usuário a possibilidade de adquirir diversos serviços (por exemplo, acesso à informações) e produtos (físicos ou digitalizados). A respeito de serviços são comuns os provedores que disponibilizam, por exemplo, armazenamento de *home page*.

Pode ocorrer, e com muita frequência ocorre, do provedor de produtos e serviços ser o mesmo que fornece o acesso, isto é, um único provedor exerce a função de provedor de acesso e de provedor de produtos e serviços, sendo que a forma mais utilizada para referir-se a esse modelo é provedor de internet.

Acontece que, quanto aos provedores de conteúdo (de produtos e serviços) e as negociações por eles realizadas, não há grandes dificuldades da aplicação da legislação tributária vigente, tendo em vista que a internet é apenas umas das formas de comercialização, sendo que ao se abstrair o suporte da rede mundial de computadores a legislação vigente é, em regra, plenamente aplicável. Ou seja, se houver circulação de mercadoria há incidência de ICMS, se houver prestação de serviço há incidência de ISS.

Então, começamos o século XXI no Brasil com um relevante debate sobre o regime jurídico do provedor de acesso à

4. A Portaria 148/1995 do Ministério das Comunicações, que aprovou a Norma 004/95, no item 3, alínea c, define o serviço de conexão à internet como "serviço de valor agregado, que possibilita o acesso à internet a usuários e provedores de serviços de serviços de informações".

internet, onde a doutrina e a jurisprudência têm se debatido. De um lado, no sentido da tributação da atividade desses provedores pelo ICMS (por ser considerada uma atividade de prestação de serviços de comunicação). De outro lado, pela tributação pelo ISS (por considerar uma prestação de serviço não comunicacional). Há, ainda, outra posição no sentido de que tal atividade não é hoje tributável diante da legislação vigente.

Assim, percebe-se que no que tange ao provedor de acesso a aplicação da legislação tributária não se revela tão simples como no caso do provedor de conteúdo, pois, a princípio, haveria as três possibilidades apontadas acima. Logo, mister será uma profunda análise das hipóteses possíveis pelo ordenamento jurídico tributário brasileiro à luz da Constituição Federal.

3. O ICMS e o serviço de comunicação

As competências tributárias dos entes políticos (União, Estados e Distrito Federal e Municípios), foram repartidas pela Constituição Federal, estando no Título VI — Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I — Do Sistema Tributário Nacional, arts. 153 a 156.

A competência dos Estados para tributação do ICMS quanto às operações de prestação de serviços de comunicação está prevista na Constituição Federal no art. 155, II,⁵ que por sua vez está regulamentado pela Lei Complementar 87/1996.⁶ Ambas as

5. "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...); II — operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior."

6. "Art. 1º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior."

normas tratam de forma exaustiva dos elementos que definem o ICMS, cabendo às leis estaduais instituírem o tributo.⁷

Em contraponto à competência estadual para instituir o ICMS, a Constituição Federal, no art. 21, XI,⁸ traz a competência da União para explorar serviços de telecomunicações, de forma direta ou mediante autorização, concessão ou permissão, que obedecerá a lei que irá dispor sobre a organização dos serviços, criação de um órgão regulador e outras questões institucionais.

Cumprindo o referido dispositivo constitucional, os serviços de telecomunicações atualmente são regulamentados pela Lei 9.472/1997 — Lei Geral das Telecomunicações, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais. Prevê a lei:

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

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

(...).

7. Nesse sentido é a posição de Hugo de Brito Machado: "A Constituição Federal não institui tributo, apenas atribui competência às pessoas de Direito Público interno a fazê-lo. Também a Lei Complementar não cria tributo, a não ser nos casos em que a Constituição determina. Em regra, a instituição do tributo é, em princípio, objeto da lei ordinária, na qual se encontra definida a hipótese de incidência tributária, cuja concretização é conhecida como fato gerador do tributo porque faz nascer a obrigação tributária" (*Aspectos Fundamentais do ICMS*, p. 22).

8. "Art. 21. Compete à União: (...); XI — explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais."

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

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

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

Por sua vez, ao tratar do imposto estadual — ICMS — a Lei Complementar 87/1996 prevê:

Art. 2º. O imposto incide sobre:
(...).

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

Diante dos dispositivos legais acima, cabe a análise da possibilidade ou não da atividade desenvolvida pelo provedor de acesso, que é fazer a conexão do usuário à rede, enquadrar-se na hipótese de incidência do ICMS, como veremos adiante.

3.1 Conceito de serviço de comunicação e de telecomunicação

Atílio Dengo, em sua dissertação de mestrado, "A tributação do comércio eletrônico", pondera no sentido de que a telecomunicação e a publicidade são espécies do gênero comunicação.⁹

9. *A Tributação do Comércio Eletrônico*, Dissertação de Mestrado (UFRS).

Acontece que, o legislador constitucional utilizou-se das expressões “comunicação” e “telecomunicação”, o que poderia trazer algum equívoco de interpretação. No entanto, essa questão foi por José Carlos Moreira Alves, então Ministro do STF, bem ponderada: “Trata-se de matéria tipicamente constitucional, pelo fato de a Constituição ter usado expressões diversas, no art. 21 da CF, quando estabelece que a competência legislativa é exclusiva da União, em se tratando de serviços de telecomunicação, e no art. 155, II, ao estabelecer que o ICMS alcança os serviços de comunicação. A Constituição teria usado expressões diversas no sentido de que telecomunicação é comunicação à distância, e comunicação, à primeira vista, seria qualquer tipo de comunicação. Mas, obviamente, como há necessidade de uma prestação de serviço de comunicação, o primeiro problema que se põe ao leigo é saber o seguinte: em matéria de internet, haverá alguma comunicação que não seja telecomunicação, para efeito de prestação de serviço? Porque só se pode prestar serviço quando há necessidade de uma atividade para telecomunicar-se. Obviamente, se eu estiver diante de outra pessoa me comunicando com ela, evidentemente não haverá prestação de serviço. Salvo se se tratar de alguém que seja surdo e precise de um aparelhinho de surdez. Então, se poderia dizer que talvez houvesse uma prestação de serviços por parte de quem fosse utilizado para efeito de possibilitar essa comunicação. Mas isso é obviamente uma blague. O problema aqui é saber justamente se se trata de telecomunicação em sentido jurídico ou não. Se for telecomunicação, nós teremos que aplicar a lei que disciplina as telecomunicações e que, inclusive, estabelece as definições utilizadas no âmbito desses serviços, para efeito, inclusive, da competência legislativa, privativa da União. Ou, se entendermos que não se trata, propriamente, de telecomunicações, aí estará a razão pela qual a Constituição se utilizou, no art. 155, II, de uma

outra nomenclatura: serviços de comunicação”.¹⁰

Partindo do princípio que a expressão “comunicação” é gênero da qual é espécie “telecomunicação”, então os serviços de telecomunicações estariam sujeitos a incidência tributária do ICMS. Nesse sentido é a abstração do disposto na Constituição Federal, art. 155, § 3º,¹¹ onde se refere expressamente a serviços de telecomunicações. Então, poderíamos até admitir que estes serviços sejam atividades que se compreendem no conceito de comunicação previsto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal.

Já quanto à expressão “prestação de serviço de comunicação” trazida no arcaísmo legal que trata do ICMS (Constituição Federal e Lei Complementar 87/1996), necessário será a sua análise para verificar se a atividade do provedor de acesso à internet enquadra-se na hipótese de incidência do imposto estadual.

Paulo de Barros Carvalho, consultando especialistas em lingüística e comunicação, faz um estudo sobre o conteúdo semântico do vocábulo “comunicação” no seu artigo: “Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet”. O autor, em síntese, conclui que comunicação expressa o sentido de um processo comunicativo que consiste na transmissão de uma pessoa para outra de uma informação codificada (remetente, mensagem e destinatário), formando um ciclo de emissão, transmissão e recepção de mensagens.¹²

10. Conferência Inaugural, XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, in *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*, pp. 18-19.

11. Art. 155, § 3º: “À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”.

12. In *Direito Tributário das Telecomunicações*, pp. 489-491.

No que se refere à expressão “prestação de serviço”, para Aires Barreto “(...) é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico (...)”, devendo estar presente três elementos: prestador, tomador e preço.¹³

Logo, a prestação de serviço de comunicação só estará configurada quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço e dos elementos do processo comunicacional. Logo, só poderá haver a incidência do ICMS quando o prestador de serviço for intermediário da comunicação entre um emissor e um receptor.¹⁴

Então, a atividade desenvolvida pelo provedor de acesso, ou seja, o serviço de acesso/conexão do usuário à rede, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, não estando amoldado ao conceito de serviço de comunicação. Este sim que é um sistema prestado pela operadora de serviços telefônicos, em que por um sistema de telefonia o usuário se conecta à internet.

Assim, é o serviço da concessionária telefônica que está sujeito ao ICMS e não o serviço do provedor de acesso, pois este é também usuário daquela, conforme se abstrai do art. 61, *caput*, § 1º e § 2º da Lei 9.472/1997, onde tais dispositivos (i) consideram a atividade do provedor de acesso serviço de valor adicionado, como veremos adiante (art. 61, *caput*); (ii) sendo que quem presta esse serviço (de valor adicionado) é considerado como usuário do serviço de telecomunicação (art. 61, § 1º); que inclusive haverá um órgão competente para regular o relacionamento entre prestador de

serviço de telecomunicação e prestador de serviço de valor adicionado (art. 61, § 2º); (iii) não estando este último sob o enquadramento da hipótese de incidência do imposto estadual.

3.2 Conceito de serviço de telecomunicação e de valor adicionado

Quanto ao serviço de telecomunicação, a Constituição Federal, conforme dispõe o art. 21, XI, declinou a matéria ao legislador infraconstitucional, conferindo-lhe a atribuição de regulamentá-lo, o que o fez pela Lei 9.472/1997.

Essa norma, a Lei 9.472/1997, em seu art. 61, define o que é “serviço de valor adicionado”, e posteriormente no § 1º diz que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicação.

A Norma 004/95, que dispõe sobre o uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à internet (aprovada pela Portaria 148/1995 do Ministério das Comunicações), no item 3, alínea *b*, definiu como “serviço de valor agregado” o “serviço que acrescenta a uma rede preexistente de serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, movimento e recuperação de informações”. Por sua vez na alínea *c*, define o “serviço de conexão” à internet como “serviço de valor agregado, que possibilita o acesso à internet a usuários e provedores de serviços de informações”. A norma, na alínea *d*, também define o que é provedor de conexão.¹⁵

13. “Imposto sobre serviço de qualquer natureza”, *RDT* 29-30/188, in Paulo de Barros Carvalho, “Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet”, *Direito Tributário das Telecomunicações*, p. 492.

14. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, “Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet”, *cit.*, p. 492 e 493.

15. “3. Definições: (...); b — Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações; c — Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à

Serviço de valor adicionado, conforme a definição da lei é a atividade que acrescenta novas utilidades ao serviço de telecomunicação dando-lhe suporte, mas não confundindo-se com este, estando relacionado ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Dessa forma, o serviço de acesso/conexão é considerado serviço de valor adicionado (que é sinônimo de agregado ou auxiliar), logo, o serviço prestado pelo provedor de acesso é de valor adicionado e não de telecomunicação. O serviço de valor adicionado é o que dá suporte ao serviço de telecomunicação, mas com ele não se confunde, pois seu objeto não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que conforme a Lei 9.472/1997, art. 61, § 1º é serviço de telecomunicação.

Logo, a função do provedor de acesso é facilitar o serviço comunicacional, aproveitando da estrutura da rede para fazer a conexão do usuário à rede, o provedor não efetua a telecomunicação, esta que é prestada pelas concessionárias de telefonia que transmite informações dos usuários, sendo elas sim que efetua a prestação de serviço de comunicação, o que configura hipótese de incidência do ICMS.

Então, a atividade do provedor de acesso não se configura como prestação de serviço de telecomunicação, estando sim a atividade do provedor de acesso enquadrado como serviço de valor adicionado, por sua vez caracterizado como tomador/usuário do serviço de telecomunicação, estando fora, portanto, da hipótese de incidência do ICMS.

Paulo de Barros Carvalho propõe comparação com a prestação de transportes:

“Suponhamos que um indivíduo ‘A’, pretendendo mudar-se, contrata duas em-

presas, sendo uma com a finalidade de organizar os bens a serem transportados e colocá-los no caminhão de mudanças, e outra com a função de levar esses bens até outro Município. Pergunta-se: ambas as empresas contratadas sujeitam-se à incidência do ICMS, em decorrência da prestação de serviço de transporte intermunicipal? Resposta: obviamente que não. Apenas quem foi contratado para transportar efetivamente os bens é que se sujeitará a esse tributo. A outra empresa, responsável pela organização dos objetos, tornando mais rápida a mudança, não presta qualquer espécie de serviço de transporte.

“Analogicamente, é isso que ocorre com o serviço de acesso prestado pelo provedor: restringe-se a criar condições mais objetivas, facilitando, com isso, a instalação do liame comunicacional. Porém, não presta, efetivamente, serviço de comunicação, sendo este praticado por terceiro, geralmente, uma empresa de telefonia.”¹⁶

Então, são dois serviços diferentes. O primeiro é realizado pelas concessionárias telefônicas que é o de transporte de sinais. O segundo é realizado pelos provedores de acesso que é a conexão do usuário à internet (não realizam o transporte de sinais de comunicação, apenas utilizam um sistema já existente).¹⁷

Assim, o provedor firma contrato com a concessionária de telefonia, no qual está loca uma porta de entrada na rede. O provedor firma contrato com os usuários que possibilita o acesso destes à rede, sendo que os usuários emitem sinais ao provedor e este por sua vez encaminha à internet.

Ainda poderia se levantar a questão da necessidade de autorização para funcionar, que conforme está disposto no art. 21, XI, da Constituição Federal, compete à União

16. Paulo de Barros Carvalho, “Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet”, cit., p. 495.

17. Clélio Chiesa, “A tributação dos serviços de internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS”, *RDT* 74/202.

Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações; d — Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet; (...).”

explorar diretamente os serviços de telecomunicação, podendo declinar dessa exploração para terceiros através de autorização, concessão ou permissão.¹⁸

Acontece que, para desenvolver sua atividade, a de provimento de acesso à internet, o provedor de acesso não necessita de autorização para funcionar e explorar tal atividade. Tal atividade é manifestação da livre iniciativa prevista no art. 170 da Constituição Federal, que no seu parágrafo único expressa o livre exercício de qualquer atividade independente de autorização estatal, salvo nos casos previstos em lei.¹⁹

Logo, não havendo previsão expressa da lei no sentido de que a atividade de provimento de acesso à internet, desenvolvida pelos provedores de acesso, necessita de autorização do Estado, tal atividade poderá ser desenvolvida livremente, diferentemente do que ocorre com as companhias de telefonia, que necessitam de autorização para exploração do serviço de comunicação.

Contudo, a atividade do provedor de acesso, ou seja, a de promover a conexão do usuário à internet é uma prestação de serviço, mas não de serviço de telecomunicação, podendo se concluir que provimento de acesso à internet é considerado serviço de valor adicionado (Portaria 148/1995, item 3, alíneas *b e c* e Lei 9.472/1997, art. 61, *caput* e § 1º), logo, não sendo o provedor de acesso prestador de serviço de telecomunicação (espécie do gênero comuni-

cação, por sua vez tributada pela Lei Complementar 87/1996), não estará então sujeito à hipótese de incidência do ICMS.

3.3 Posição doutrinária

Como vimos acima, a natureza da prestação de serviços do provedor não é a de prestar serviço de telecomunicação, ao contrário, o provedor é legalmente considerado tomador deste serviço junto às empresas que exploram os serviços de telecomunicação. Os provedores então não se amoldam na hipótese de incidência do ICMS, pois apenas utilizam o serviço de telecomunicação que já existe.

Então, o provedor é um tomador do serviço de telecomunicação, assim como ocorre com o consumidor final que paga o ICMS na sua conta de telefone, ele utiliza-se dos serviços prestados pela concessionária de serviço público de telecomunicação. Logo, percebe-se que a atividade realizada pelo provedor de acesso é considerada uma categoria autônoma de serviços, qual seja "serviço de valor adicionado", que por sua vez é diferente de serviço de telecomunicação.

"Serviço de valor adicionado (serviço prestado para possibilitar o acesso à rede) não transmite, emite ou recepçiona sinais de telecomunicações, mas apenas utiliza-se do sistema para atingir o seu fim, qual seja, viabilizar o acesso do usuário à 'internet', via um canal aberto, através de uma linha telefônica."²⁰

"Na verdade, as atividades exercidas pelos provedores de serviços *internet* qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infraestrutura de telecomunicações preexistente. Não se confundem com os serviços de te-

18. "Art. 21. Compete à União: (...); XI — explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais."

19. "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...). Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

20. Márcia de Freitas Castro Neme e Amal Ibrahim Nasrallah, "A tributação das operadoras envolvendo *TV a cabo* e *direct to home*, *internet* e *paging* — ICMS *x* ISS", in *RT* 26/49.

lecomunicações, ao revés tratam-se de espécie do gênero serviços de informática.²¹

Assim, o serviço de telecomunicação é prestado pela concessionária de serviço público como serviço de comunicação de qualquer natureza, conforme a Lei Complementar 87/1996, sendo que os serviços prestados pelo provedor estão excluídos desta categoria em razão da Lei 9.472/1997, art. 61, § 1^o (não sendo enquadrados na hipótese de incidência do ICMS). Nesse sentido é a corrente majoritária da doutrina, os quais são seguidores Paulo de Barros Carvalho,²² Roque Antonio Carrazza,²³ Hugo de Brito Machado,²⁴ Ives Gandra da Silva Martins,²⁵ Júlio Maria de Oliveira,²⁶ Newton De Lucca,²⁷ entre outros.

Em oposição aos que defendem a não tributação, há uma outra corrente que considera a atividade do provedor de acesso como parte integrante do ato de comunicação sendo uma prestação onerosa, e que sua atividade estaria enquadrada na hipótese de incidência do ICMS. E é nesse sentido que vem atuando algumas Fazendas Estaduais, como veremos mais adiante.

Para Mário Celso Santiago Menezes, o argumento de que a legislação específica distingue o “serviço de valor adicionado” do “serviço de telecomunicação” propriamente dito não pode prosperar, já que o ICMS não tem restrita sua incidência apenas às telecomunicações, sendo o imposto extremamente abrangente de todas as prestações de serviço de comunicação de qual-

quer natureza, qualquer que seja o meio de transmissão.²⁸

A essa corrente, da tributação do provedor pelo ICMS, se associam Celso Ribeiro Bastos,²⁹ Marco Aurélio Greco,³⁰ Carlos Henrique Abrão³¹ e Luciana Angeiras.³² Esta última também considera que o provedor de acesso faz parte do processo comunicacional, e, como tal, sujeito à incidência do ICMS.

3.4 Posição da jurisprudência

Sobre a discussão do enquadramento da atividade de provimento de conexão à internet desenvolvida pelos provedores de acesso, a matéria já teve apreciação do Poder Judiciário, por ocasião do Recurso Especial 323.358-PR, o qual foi relator o Min. José Delgado, onde a Primeira Turma do STJ decidiu pela incidência do ICMS:

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 87/1996. Lei 9472/1997.

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

21. João Vicente Lavieri, “Internet: incidência do ICMS ou ISS?”, *Revista Consulex*, 1999, in Bruno Suassuna Carvalho Monteiro, “Da tributação dos provedores de acesso à internet”, *Direito da Informática — Temas Polêmicos*, p. 267.

22. “Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet”, cit., p. 496.

23. *ICMS*, 6^a ed., pp. 115-116.

24. “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, p. 91.

25. “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, p. 50.

26. *Internet e Competência Tributária*, p. 123.

27. “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, p. 138.

28. “Incidência de ICMS sobre os serviços de valor agregado”, in *Direito Tributário das Telecomunicações*, p. 684.

29. “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, p. 74.

30. *Internet e Direito*, 2^a ed., p. 137, e “Provedores de acesso e o ICMS”, in *Revista do Advogado* 69/55.

31. “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, p. 200.

32. “Tributação dos provedores de acesso à internet”, in *Internet: o Direito na Era Virtual*, p. 249.

“aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza variada, 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 serviço de conexão à Internet (SCI)” (Newton De Lucca, em artigo “Títulos e contratos eletrônicos”, na obra coletiva *Direito e Internet*, p. 60).

3. O provedor vinculado à internet tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por determinados 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 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à internet, quando os comercializam.

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

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

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da internet não é serviço de valor adicionado, conforme define o art. 61, da Lei 9.472, de 16.7.1997.

9. Recurso Provido.

Mais tarde, no entanto, a 2ª Turma do STJ ao apreciar o Recurso Especial 456.650-PR decidiu em sentido oposto, sendo que, atualmente o tema está sendo analisado pela

1ª Seção do órgão, em Embargos de Divergência. É oportuno lembrar que a questão em última análise ficará com o STF, considerando a constitucionalidade da matéria, a competência para tributar.

4. O ISS e a prestação de serviços de acesso à internet

Uma vez analisado os conceitos de serviço de telecomunicação e de serviço de valor adicionado, pudemos verificar que a atividade de provimento de conexão à internet, que é desenvolvida pelo provedor de acesso não se enquadra como prestação de serviço de telecomunicação, mas sim como de prestação de serviço de valor adicionado, que por sua vez é excluída da tributação do ICMS.

Então, passamos agora a analisar a possibilidade da atividade desenvolvida pelo provedor de acesso estar ou não sujeita ao regime jurídico tributário do imposto municipal — ISS.

A competência municipal para instituir o ISS no que se refere à prestação de serviços de qualquer natureza está prevista na Constituição Federal no art. 156, III,³³ que por sua vez está regulamentado pela Lei Complementar 116/2003:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A Lei Complementar 116/2003 possui uma lista anexa, conforme prevê o seu art. 1º, com as atividades sujeitas a incidência deste tributo. Assim a legislação faz a devida tipificação dos serviços tributáveis.

Acontece que a atividade desenvolvida pelo provedor de acesso é a prestação

33. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

do serviço de conexão do usuário à rede mundial de computadores. Tal atividade, como já vimos, é enquadrada como serviço de valor adicionado.

A Lei 9.472/1997 é quem faz a definição de serviço de valor adicionado, sendo uma atividade que acrescenta novas utilidades ao serviço de telecomunicação dando-lhe suporte, mas não se confundindo com este, estando relacionado ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Ao examinarmos a lista anexa à Lei Complementar 116/2003 (conforme veremos adiante), não encontramos a previsão da prestação de serviço desenvolvida pelo provedor de acesso. Logo, resta indagar se a prestação de serviço de acesso à internet pode ou não ser enquadrada como prestação de serviço sujeita à tributação do imposto municipal.

4.1 Princípios do Direito Tributário

O Direito Tributário é pautado por princípios que não podem deixar de ser observados, sendo que o Princípio da Legalidade reflete a impossibilidade da cobrança de tributo sem previsão legal, conforme o disposto no art. 150, I da Carta Magna.³⁴

Paulo de Barros Carvalho faz a seguinte consideração sobre este princípio: “Por este princípio, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei. Porém, o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato

34. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”.³⁵

Mas poderia até se cogitar do enquadramento da atividade desenvolvida pelos provedores em um dos serviços elencados no item 1 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, considerando que este item trata de serviços de informática, conforme abaixo:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003:
1 — Serviços de informática e congêneres.

1.01 — Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 — Programação.

1.03 — Processamento de dados e congêneres.

1.04 — Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 — Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 — Assessoria e consultoria em informática.

1.07 — Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 — Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Esse enquadramento consideraria que a lista não é taxativa,³⁶ mas sim exemplificativa, fazendo uso de uma interpretação extensiva ou analógica.

A propósito, por ocasião do trâmite do projeto de lei que resultou na Lei Comple-

35. *Curso de Direito Tributário*, 10ª ed., p. 98.

36. Nos tribunais já se pronunciaram sobre a taxatividade da lista do ISS, ainda da legislação anterior, mas que se aplica também a atual: “Tributário. ISS: DL 406/1968 — serviço de transferência de tecnologia. A jurisprudência do STF, e desta corte, desenvolveu-se no sentido de entender ser taxativa a lista de serviços do Decreto-lei 406/1968. Inadmissibilidade de interpretação extensiva ou analógica” (REsp 351.167-RJ, Min. Eliana Calmon).

mentar 116/2003, alguns parlamentares apresentaram propostas e substitutivos na intenção de incluir a atividade dos provedores na lista de serviços prestados sujeitos a tributação do imposto municipal, no entanto, isso acabou por não ser aprovado.

No entanto, também faz parte do Direito Tributário o Princípio da Tipicidade, onde a legislação deve trazer na sua disposição todas as características do tipo legal. Esse princípio tem a função de dar maior segurança jurídica aos contribuintes, fazendo com que o tipo tributário, assim como o tipo penal, seja fechado.

Assim, diante das peculiaridades do Direito Tributário e seus princípios, as interpretações analógicas ou extensivas podem ser feitas, mas com muito cuidado, a fim de não trazer para a sociedade incerteza e insegurança jurídicas, o que devem ser afastadas, a fim de não causar instabilidades nas relações obrigacionais tributárias.

Para dar suporte a nossa análise, é pertinente a consideração de Hugo de Brigo Machado sobre a incidência do imposto estadual, ainda que suas considerações tenham sido feitas na vigência da legislação anterior, qual seja, Lei Complementar 56/1987 e Decreto-lei 406/1968 que tratavam da matéria: "Portanto, também não incide o ISS sobre a atividade dos denominados provedores da *internet*, pois estes não realizam atividades descritas em nenhum dos itens da citada lista. Não constituem coleta nem processamento de dados, mas mera viabilização da entrada dos usuários nas linhas da *internet*, sendo que o serviço de comunicação já é tributado nas faturas de telefone".³⁷

4.2 Posição doutrinária

Não podendo afastar o Princípio da Legalidade e da Tipicidade do nosso ordenamento jurídico, e não estando a atividade desenvolvida pelo prestador de aces-

so à internet na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, se depreende que tal prestação de serviço não pode ser tributada pelo imposto municipal, sob pena de infringir os referidos princípios, o que causaria grande insegurança jurídica.

Essa posição, da não incidência do ISS na atividade de prestação de serviço de conexão desenvolvida pelo provedor de acesso condiz com as opiniões de Ives Gandra da Silva Martins³⁸ e Júlio Maria de Oliveira.³⁹

Mas para Geraldo Ataliba e Aires Brito "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".⁴⁰

Considerando os referidos autores, Luciana Angeiras externa sua opinião, ainda que na vigência da lei anterior, mas com pertinência para a lei em vigor, diante da semelhança da previsão legal: "Entendemos, portanto, ser esta a interpretação que se deve fazer do art. 156, III, em consonância com os princípios constitucionais, de sorte que os Municípios têm competência para tributar serviços não contemplados pela Lei Complementar 56/1987, com exceção daqueles previstos no art. 155, II da Carta Constitucional. 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 Municípios têm competência para eleger quais os serviços que irão compor o antecedente da norma jurídica tributária e que, ocorridos no mun-

38. "Tributação na internet", in *Tributação na Internet*, p. 49.

39. *Internet e Competência Tributária*, p. 160.

40. "ISS na Constituição: pressupostos positivos — Arquétipo do ISS", *RDT* 37/38, in Luciana Angeiras, "Tributação dos provedores de acesso à internet", *Internet: o Direito na Era Virtual*, p. 234.

do fenomênico e relatados em linguagem competente (norma individual e concreta), farão surgir, infalivelmente, uma obrigação tributária".⁴¹

Vislumbramos que, a opção feita pelo legislador constitucional ao prever que o imposto municipal deveria ser definido por lei complementar, tem o sentido de se dar uma uniformidade na legislação dos mais de 5.000 municípios brasileiros, pois se cada um tivesse a discricionariedade para considerar ou não determinada atividade como tributável pelo ISS, isso poderia causar uma, ainda maior, guerra fiscal.

É claro que o serviço de conexão prestado pelo provedor de acesso poderá eventualmente vir adicionado de outros serviços, por exemplo, suporte ou assistência técnica, no entanto, são serviços diversos que podem ou não ser prestados conjuntamente. Sendo que, o provimento de acesso, por si só, não é tributado, o serviço de suporte ou assistência técnica sim é tributado pelo imposto sobre serviços.

Apesar das divergências apontadas acima parece ser acertada a posição pela não incidência do ISS na atividade desenvolvida pelos provedores de acesso, prestação de conexão do usuário à internet, por não estar tal atividade na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

5. A integração do Direito Tributário com o Direito Privado diante do serviço de acesso à internet

A relação do Direito Tributário com o Direito Privado se dá notadamente quando aquele se utiliza dos conceitos deste, o que é perfeitamente admissível e recorrente. Nesta relação o Direito Tributário acolhe a conceituação do Direito Privado, mas pode trazer a esses conceitos consequências específicas tributárias, que não necessariamente condiz com as consequências originais do conceito.

O Direito Tributário pode socorrer-se dos conceitos, institutos e formas de Direito Privado, incorporando-os expressamente, aceitando-os tacitamente ou até mesmo alterando-os também expressamente, dando-lhes seus efeitos tributários. Quanto à possibilidade de alteração, é uma espécie de redefinição, que não é absoluta, pois não pode haver abusos a ponto de distorcê-los, devendo ser a alteração expressa em lei, dentro dos limites estabelecidos na Constituição Federal.

Nessa linha, os princípios do Direito Privado se aplicam ao Direito Tributário, e este deles se socorre, salvo se a lei tributária expressamente os excluírem. Nesse sentido é o disposto no art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Assim, são importantes as considerações de Ricardo Lobo Torres: "Quando o legislador fiscal vai buscar os conceitos no Direito Civil, conservam estes, o seu sentido primitivo, limitado pela sua possibilidade expressiva, além da qual começa a distorção ou o abuso da forma jurídica".⁴²

Então, pode-se entender que quando a norma tributária apenas se referir a institutos, conceitos e formas de Direito Privado (não tendo alterado-os), o jurista tributário deve entender a fundo o instituto, pois ele continuará mantendo a sua identidade dada pelo Direito Privado, sendo que o Direito Tributário apenas o incorporará, não podendo escapar do que foi estatuído pelo Direito Privado.

Essa linha de raciocínio e interpretação condiz com o que prevê o art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcan-

41. *Internet: o Direito na Era Virtual*, p. 234.

42. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, p. 214.

ce de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse contexto, são as palavras de Heleno Taveira Tôrres: “Comparando o teor desse art. 110 com o art. 109 do CTN, temos que “a lei tributária” (não a autoridade administrativa, mediante ato de lançamento) somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente considerados como critérios para repartição de competências em matéria tributária”.⁴³

Como se depreende, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do Direito Privado não podem ser alterados pela lei tributária, seja federal, estadual ou municipal a fim de definir sua competência tributária.

A competência para legislar dos entes políticos deve estar restrita ao campo delimitado pela Constituição Federal, devendo respeitar os conceitos de Direito Privado, não podendo restringi-los ou modificá-los, sob pena de desrespeito ao estatuído na Carta Magna, podendo inclusive haver dupla tributação para um mesmo fato gerador.

Aqui são muito apropriadas duas passagens, de muito equilíbrio para o tema, da obra de Heleno Taveira Tôrres: “(...) não se pode deixar de reconhecer ao legislador tributário autonomia de qualificação, nos limites do quanto o ordenamento lhe autorize”; e “(...) nada impede que a lei, mas nunca o intérprete em atos de aplicação, possa dar qualificações mais amplas ou mais restritas a conceitos, institutos e formas já regulados em outros ramos do direito”.⁴⁴

43. *Direito Tributário e Direito Privado*, p.

81.

44. *Idem*, p. 74.

Cabe salientar que não poderão as leis tributárias dos Estados ou Municípios pretenderem modificar os conceitos trazidos pela lei federal (Lei 9.472/1997), em cumprimento à Constituição, pois senão estarão extrapolando seus poderes legislativo-tributantes. Logo, é a Lei 9.472/1997 — Lei Geral das Telecomunicações — (legitimada pelo art. 21, XI, da Carta Magna) que pode definir o sentido preciso e o alcance de serviço de telecomunicação e de serviço de valor adicionado, conceitos estes recepcionados pela Constituição.

Na esteira do que estamos defendendo escreveu João Vicente Lavieri: “Tem-se por forçoso entender, por expressa definição legal, que os serviços de valor adicionado, gênero no qual se enquadram os Serviços *Internet*, não são serviços de telecomunicações e, portanto, não estão sujeitos à incidência do ICMS. O intérprete da lei não pode ater-se única e exclusivamente à legislação fiscal, fazendo tábula rasa de todo o restante do ordenamento jurídico, mas, ao contrário, precisa conciliar as disposições do ICMS com toda a legislação nacional, em especial àquela de regência do setor de telecomunicações”.⁴⁵

A questão ainda pode ser vista do prisma do Princípio da Capacidade Econômica, onde esse princípio deve ser um limite para o legislador tributário. Esse princípio não significa que necessariamente onde exista capacidade de contribuir haja tributação, pois na verdade deve-se afirmar que onde houver a capacidade de contribuir haverá tributo se houver previsão na Constituição e na lei. Associado a isso, a lei não poderá alterar os conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.⁴⁶

45. “Internet: incidência do ICMS ou ISS?”, *Revista Consulex*, 1999, in Bruno Suassuna Carvalho Monteiro, “Da tributação dos provedores de acesso à internet”, *Direito da Informática — Temas Polêmicos*, p. 266.

46. Hugo de Brito Machado, “Tributação na internet”, in *Tributação na Internet*, pp. 90 e 91.

Diante de tudo já exposto, parece estar claro que a definição do que é exploração dos serviços de telecomunicações e serviço de valor adicionado é atualmente de competência da Lei 9.472/1997, conforme determina a Constituição Federal, no art. 21, XI, e não da Lei Complementar 87/1996. A Lei Complementar 87/1996 se refere aos aspectos do ICMS, dentre os quais estão a prestação de serviços de telecomunicações como umas das hipóteses de incidência, mas a definição legal do que é telecomunicação é objeto da Lei 9.472/1997.

Não é demais lembrar que não há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar, estando ambas no mesmo patamar, pois o que as fazem diferentes são apenas os aspectos formas, procedimentos e quóruns de votação. Assim, não há hierarquia entre a Lei Complementar 87/1996 e a Lei Geral das Telecomunicações — Lei 9.472/1997.

Contudo, parece bastante pertinente o que escreveu Hugo de Brito Machado: “Ocorre que para fins de tributação, não se pode considerar o conceito amplo de comunicação, mas apenas aquela comunicação como tal designada pela Constituição Federal, pois a norma atributiva de competência tributária deve ser interpretada tendo-se em vista o elemento sistêmico, vale dizer, tendo-se em vista as outras normas da Constituição Federal que se reportam ao serviço de comunicação”.⁴⁷

Assim, podemos dizer que o Direito Tributário existe para limitar o poder de tributar do Estado, devendo proteger o contribuinte, podendo alterar os conceitos do Direito Privado sem prejuízo para as relações, desde que de forma explícita em lei, mas para tanto há uma limitação de acordo com a Constituição, a fim de não trazer incertezas e inseguranças do ponto de vista jurídico.

6. Posição do Fisco

Mesmo com a matéria em controvérsia pela doutrina, e a ainda em apreciação

pelo Poder Judiciário, no que se refere à possibilidade ou não da tributação da atividade de acesso à internet, promovida pelos provedores de acesso, as Fazendas tem se pronunciado pela incidência do ICMS. Nesse sentido é a resposta à Consulta 82/1997 da Coordenação da Administração Tributária do Estado de São Paulo:

Assunto: Provimento de Acesso à Internet — Serviço de Comunicação Tributado pelo ICMS.

(...) é entendimento desta Consultoria Tributária que a prestação onerosa de serviço de provimento de acesso à internet, a menos que exportado para o exterior, configura hipótese de incidência do ICMS.

No Estado do Paraná a orientação se dá no mesmo sentido, conforme se abstrai da resposta à Consulta 168/1996:

O provedor de informações não se sujeitará ao ICMS no tocante aos serviços consistentes no planejamento da *home page* ou serviço publicitário, consistentes na criação, preparação e programação de campanha de divulgação (atividade típica de prestador de serviço). Entretanto a divulgação da mensagem, da distribuição, da informação, e da sua comunicação ao público fazem parte do campo tributável pelo ICMS.

O fisco federal, por sua vez também mantém o mesmo entendimento, já tendo se pronunciado no sentido da tributação do provedor de acesso pelo ICMS, o que se pode perceber pelo parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional PGFN/CT 2.042/1997:

ICMS e internet. Incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS sobre o serviço de comunicação prestado pelo provedor de acesso/informações em rede internet.

Não obstante, os argumentos até aqui expostos, fundamentados inclusive em corrente majoritária da doutrina, sobre a não

47. Aspectos Fundamentais do ICMS, p. 37.

incidência do ICMS na atividade exercida pelos provedores de acesso à internet, notadamente, as Fazendas Públicas Estaduais vêm mantendo entendimento no sentido contrário, ficando isso muito claro, também e inclusive, por meio dos convênios firmados pelo CONFAZ — Conselho Nacional de Política Fazendária — (ns. 78/01, 79/09, 116/03 e 139/03).

Vale lembrar que o CONFAZ é formado pelos secretários das Fazendas Estaduais dos Estados brasileiros, que por sua vez tem muitas razões para aumentar a arrecadação do ICMS.

Esses convênios concedem aos Estados autorizações para conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à internet, visando à arrecadação dos Estados referentes às atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso.

O Estado de Minas Gerais, por exemplo, insere no seu regulamento do ICMS — Decreto 43.762/2004 — a alíquota mensal de 0,05 para a prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de acesso à internet.

No entanto, muitos provedores vêm resistindo a posição das Fazendas Estaduais, alegando inclusive estarem, suas atividades de provimento de acesso à internet, sob a incidência do ISS. Associado a isso, apesar da questão já ter chegado ao STJ, este ainda aprecia a matéria em sede de Embargos de Divergência.

Neste ponto, trazemos a colação o que escreveu Heleno Taveira Tôrres: “Pudessem a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, modificando os tipos prescritos, restaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição em face das leis) e os princípios garantísticos de certeza e segurança jurídica. (...) É a mais lfdima afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I da CF, em favor da eliminação

de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária”.⁴⁸

Assim, não podem, as autoridades públicas, usar de uma norma tributária para especificar o que é serviço de comunicação ou telecomunicação, e serviço de acesso à internet, em prejuízo da lei especial que trata da matéria, a Lei 9.472/1997 — Lei Geral das Telecomunicações. Esta lei, por sua vez, que define o que é serviço de telecomunicação, sujeito à tributação, e serviço de valor adicionado (estando a atividade de provimento de acesso aqui enquadrada), que não está sujeito à tributação do ICMS.

Se a Lei 9.472/1997 ao tratar da matéria considerou o serviço de valor adicionado não tributável pelo ICMS, logo, não podem as autoridades públicas, a seu arbítrio, desconsiderar essa opção do legislador federal. A legislação tributária não pode contrariar uma norma ordinária a fim de definir os serviços de comunicação, e ainda classificar o acesso à internet como uma espécie desta, sob pena de infração ao disposto no art. 110 do CTN. Logo, devem ser respeitados os conceitos trazidos pela Lei 9.472/1997, até porque a legislação tributária é bastante extensiva a fim de não dar margem a atitudes arbitrárias das autoridades administrativas.

7. Tributação do provedor de acesso não remunerado (gratuito)

No aguardo de uma posição do Poder Judiciário quanto à tributação dos provedores de acesso, nos parece claro e evidente, independente da tendência dos tribunais sobre a incidência ou não de ICMS ou ISS no serviço prestado pelo provedor de acesso, que não deve haver imposição tributária sobre os serviços de provimento gratuito.⁴⁹

48. *Direito Tributário e Direito Privado*, p. 81.

49. Nesse sentido, Ivan Luiz Sobral Campos e João Agripino Maia, “Tributação dos serviços pres-

Até porque a legislação que traz as regras gerais para a cobrança do ICMS determina que o imposto será devido sobre o valor da operação (o que valeria também para o ISS). Logo, sendo a operação gratuita, não há base de cálculo para incidir o tributo.

Nesse sentido pondera Mário Celso Santiago Menezes: "(...) o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita (fluxo de informações entre o remetente e destinatário). O imposto estadual incide sim, como é de ver do seu próprio *nomen iuris*, sobre a prestação (onerosa) de serviços de comunicação (conceito de fato que pode englobar alguns conceitos jurídicos, como telecomunicações, radiodifusão e serviços postais)".⁵⁰

Logo, independente do que foi tratado nos capítulos anteriores, ao prestar mediante remuneração o serviço de comunicação estará o sujeito passível a tributação pelo ICMS. Sendo que a incidência se dará quando houver negócio oneroso entre o prestador e o usuário, o que não é o caso do provedor de acesso gratuito.

8. Conclusão técnica

A atividade desenvolvida pelo provedor de acesso à internet, que é a prestação do serviço de conexão do usuário à rede, atualmente não se enquadra como fato gerador de tributo, de acordo com a legislação brasileira, não configurando hipótese de incidência do ICMS nem do ISS.

Quanto ao ICMS, a Lei 9.472/1997 diz que o serviço de acesso é considerado serviço de valor adicionado, que por sua vez exclui esse serviço da tributação do imposto estadual, sendo que o sujeito passivo deste imposto é a companhia telefônica não o provedor. Não se pode considerar a atividade dos provedores de acesso hipótese

de incidência do ICMS, tendo em vista que a atividade desenvolvida por este não se enquadra no conceito dado pela lei para serviço de telecomunicação.

Já no regime jurídico do ISS a atividade do provedor de acesso não está prevista e nem se enquadra em nenhuma das atividades elencadas na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, não sendo possível também a sua tributação pelo imposto municipal.

A prestação de serviço do provedor não se encaixa na tributação estadual, mas se encaixaria na tributação municipal, desde que estivesse incluída na lista anexa a Lei Complementar 116/2003, o que necessitaria de alteração legislativa. Logo, não se verifica a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária.

Então, no ordenamento jurídico brasileiro vigente, não há incidência tributária na atividade de provimento de acesso à internet, nem de ICMS nem de ISS, pois as autoridades públicas não podem efetuar qualquer cobrança referente a este serviço, o que na prática tem se tentado. Não têm competências as Fazendas Estaduais ou Municipais para tributar tal atividade. Não podem, arbitrariamente, elas tentarem alargar conceitos e fazer enquadramentos descabíveis a fim de aumentar sua arrecadação, sob pena de infração a ordem constitucional.

As secretárias fazendárias se interessam pelas receitas dos provedores de acesso em razão da proliferação desse segmento empresarial nas últimas décadas, o que pode propiciar uma considerada elevação na arrecadação. É uma fome de arrecadação diante de uma nova figura que promete ser, ainda mais, grandemente pulverizada.

Assim, estamos diante de um impasse que causa insegurança jurídica face as diferentes posições sobre a aplicação do ICMS ou ISS na atividade de provimento de acesso à internet, que não pode ser resolvida tendo em vista puramente os interesses arrecadatórios das Fazendas Esta-

tados pelos provedores de conteúdo e de acesso à internet", in *O Direito e a Internet*, p. 139.

50. "Incidência de ICMS sobre os serviços de valor agregado", cit., p. 684.

duais e Municipais, que se debatem na busca de uma maior fatia da carga tributária nacional.

É necessário o exame da questão considerando os conceitos legais estabelecidos, não podendo os entes públicos distoá-los em seu favorecimento próprio quanto à arrecadação em detrimento do contribuinte. Fazer interpretações extensivas das leis e seus conceitos em favor do aumento da arrecadação traz prejuízos a sociedade do ponto de vista da segurança jurídica.

Contudo, aos operadores do Direito cabe o dever da boa e devida interpretação da norma, a fim de evitar a incerteza e insegurança jurídica nas relações obrigacionais tributárias.

8.1 Considerações de foro íntimo

Considerando tudo já exposto até aqui, pensamos que se o Estado representa a coletividade, sendo que uma das formas de se atender as demandas dessa coletividade é através da arrecadação do Estado por meio dos tributos.

A tributação se dá pela aferição de renda, negociações comerciais, etc., sendo que o sistema tributário procura alcançar todas as atividades mercantis. Sendo que, nos últimos anos, surgiu uma atividade — provedor de acesso à internet — (que tende a crescer ainda mais em razão do real, e potencial, crescimento da internet) que não é alcançada pelas normas jurídicas, assim mister se faz à revisão do ordenamento jurídico a fim de que o legislador tribute tal atividade.

Aqui não está se pregando que a lei é engessada a ponto de que a todo o momento deva ser alterada para alcançar novas figuras, pois a lei tem “certa” flexibilidade para não se tornar obsoleta de maneira muito rápida.

Acontece que, a atividade de provimento de acesso poderia estar sob a hipótese de incidência do ICMS ou do ISS, mas não está, não podendo isso perpetuar, até

porque é uma atividade empresarial como outra qualquer, logo, deve ser tributada. Sem dizer que tal situação, da forma como se encontra atualmente, tem gerado incertezas, que por sua vez dão margem para aquelas discussões judiciais que acarretam a expedição de inúmeras liminares pelo Poder Judiciário, a fim de deixar de recolher tributos.

Logo, deve haver uma mudança da legislação a ponto de alcançar tal atividade, seja alterando a lei 9.472/1997 para que o provimento de serviço possa ser tributado pelo imposto estadual — ICMS —, seja incluindo na lista anexa à Lei Complementar 116/2003 a atividade de provimento de acesso para ser tributada pelo imposto municipal — ISS.

9. Bibliografia

- ABRÃO, Carlos Henrique. “Tributação na internet”, in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo, Ed. RT, 2001.
- ABREU, Cláudio de, e PRADO, Marcos Vinícius Passarelli. “Tributação na internet”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 67. São Paulo, abr. 2001.
- ALEJANDRO, Javier Ribas. *Aspectos Jurídicos del Comercio Electrónico en Internet*. Pamplona, Aranzadi, 1999.
- ALVES, José Carlos Moreira. Conferência Inaugural, XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, in *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. Centro de Extensão Universitária. São Paulo, Ed. RT, 2002.
- ANGEIRAS, Luciana. “Tributação dos provedores de acesso à internet”, in SCHOEURI, Luis Eduardo (org.). *Internet: o Direito na Era Virtual*. São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.
- ARAÚJO, Maria Ivany Gomes. *Análise dos Aspectos Conceituais e da Carga Tributária nas Transações do Comércio Eletrônico: o Caso do ICMS*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, 2002.

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Ed. revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- BASTOS, Celso Ribeiro. "Tributação na internet", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo, Ed. RT, 2001.
- BIFANO, Elidie Palma. *O Negócio Eletrônico e o Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo, Quartier Latin, 2004.
- BOTELHO, Fernando Neto. "Tributação do serviço de provimento da internet", in TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo, IOB Thomson/ABETEL, 2004.
- CAMPOS, Ivan Luiz Sobral, e MAIA, João Agripino. "Tributação dos serviços prestados pelos provedores de conteúdo e de acesso à internet", in ROCHA FILHO, Valdir de Oliveira (coord.). *O Direito e a Internet*. Rio de Janeiro, Forense Universitária, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6ª ed. rev. amp., São Paulo, Malheiros Editores, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998.
- _____. "Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet", in TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo, IOB Thomson/ABETEL, 2004.
- CEZAROTI, Guilherme. "Breves considerações a respeito da incidência do ICMS nas operações realizadas via internet", in SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Internet: o Direito na Era Virtual*. São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.
- CHIESA, Clélio. "A tributação dos serviços de internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS", *Revista de Direito Tributário* 74. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.
- CUELLO, Rafael Oliver. "Cuestiones fiscales controvertidas del comercio electrónico", *Revista Española de Derecho Financiero* 106. Madrid, Civitas, abr.-jun. 2000.
- DE LUCCA, Newton. "Tributação na internet", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo, Ed. RT, 2001.
- DENGO, Atílio. *A Tributação do Comércio Eletrônico*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2001.
- FINKELSTEIN, Maria Eugênia Reis. *Aspectos Jurídicos do Comércio Eletrônico*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. 2ª ed., São Paulo, Dialética, 2000.
- _____. "Estabelecimento tributário e sites na internet", in DE LUCCA, Newton, e SIMÃO FILHO, Adalberto (coords.) e outros. *Direito e Internet — Aspectos Jurídicos Relevantes*. 1ª reimp., Bauru, Edipro, 2001.
- _____. "Provedores de acesso e o ICMS", *Revista do Advogado* 69. São Paulo, Associação dos Advogados de São Paulo, mai. 2003.
- _____. "Aspectos tributários do comércio eletrônico", in UCKMAR, Victor, ALTAMIRANO, Alejandro C., e TÓRRES, Heleno Taveira (coords.). *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires, Ábaco, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo, Dialética, 1997.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.
- _____. "Tributação na internet", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo, Ed. RT, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Tributação na internet", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Tributação na Internet*. São Paulo, Ed. RT, 2001.

- MELO, José Eduardo Soares de. "ICMS/ISS — TV por assinatura e a cabo, *courrier e internet*", *Revista de Direito Tributário* 71. São Paulo, Malheiros Editores, 1998.
- MENEZES, Mário Celso Santiago. "Incidência de ICMS sobre os serviços de valor agregado", in TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo, IOB Thomson/ABETEL, 2004.
- MONTEIRO. Bruno Suassuna Carvalho. "Da tributação dos provedores de acesso à internet", in REINALDO FILHO, Demócrito (coord.). *Direito da Informática — Temas Polêmicos*. Bauru, Edipro, 2002.
- NEME, Márcia de Freitas Castro, e NASRAL-LAH, Amal Ibrahim. "A tributação das operadoras envolvendo TV a cabo e direct to home, internet e paging — ICMS x ISS", *Revista dos Tribunais* 26. São Paulo, jan.-mar. 1999.
- OLIVERIA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo, Dialética, 2001.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. "Imposto de Renda e comércio eletrônico", in SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Internet: o Direito na Era Virtual*. São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.
- SILVA, Emerson Drigo da. "Aspecto espacial da incidência do ISS sobre os serviços prestados via internet", in SCHOUERI, Luis Eduardo (org.). *Internet: o Direito na Era Virtual*. São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000.
- SOBRINHO, José Wilson Ferreira. "Perfil tributário do provedor da internet", *IOB — Repertório de Jurisprudência Tributária, Constitucional e Administrativo* 22/96, 2ª quin. nov. 1996.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo, Ed. RT, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro, Renovar, 2000.
- VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa. "A tributação do provedor de acesso", *Revista do Advogado* 69. São Paulo, Associação dos Advogados de São Paulo, mai. 2003.