

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE – SP

**OS PARADIGMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS NA ATIVIDADE DO
PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET**

MÁRCIA HARUMI FUKUGAITI

Presidente Prudente/SP

2003

**FACULDADES INTEGRADAS
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE – SP

**OS PARADIGMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS NA ATIVIDADE DO
PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET**

MÁRCIA HARUMI FUKUGAITI

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. José Maria Zanuto.

Presidente Prudente/SP

2003

OS PARADIGMAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS NA ATIVIDADE DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
como requisito parcial para obtenção do
Grau de Bacharel em Direito.

José Maria Zanuto
Orientador

Oswaldo Santos de Carvalho
Examinador

Nivaldo Manea Bianchi
Examinador

Presidente Prudente/SP, 01 de dezembro de 2.003.

Tenha coragem. Vá em frente. Determinação e coragem e autoconfiança são fatores decisivos para o sucesso. Não importam quais sejam os obstáculos e as dificuldades. Se estamos possuídos de uma inabalável determinação, conseguiremos superá-los. Independentemente das circunstâncias, devemos ser sempre humildes, recatados e despidos de orgulho.

Dalai Lama

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu orientador Professor José Maria Zanuto, por toda paciência e dedicação na elucidação de todas as dúvidas que surgiram ao longo desse trabalho. Sem a sua colaboração não teria conseguido. Obrigada.

Agradeço, com o mesmo apreço, o Prof. Osvaldo Santos de Carvalho e o Sr. Nivaldo Manea Bianchi que aceitaram compor minha banca examinadora.

RESUMO

O presente trabalho trata da tributação dos serviços de acesso à internet e seu conseqüente enquadramento no mundo jurídico, uma vez que, dependendo da natureza a ele atribuído gerarão conseqüências distintas.

Em primeiro plano, abordou, de forma sucinta, o Sistema Tributário Brasileiro, e sobretudo, os princípios constitucionais que norteiam o presente Sistema.

Em segundo lugar, verificou-se que o tema da pesquisa está inserido no campo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Imposto sobre Serviços (ISS), de competência, respectivamente, dos Estados e Municípios, oportunidade em que houve a análise dos elementos essenciais de cada imposto.

Tratou, ainda, da parte técnica da internet, definindo conceitos e com a explanação do funcionamento do provedor de acesso à rede mundial de computadores.

Após, as noções preliminares, o trabalho abordou o alcance do termo “serviço de comunicação”, constante no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, para posteriormente, averiguar se o serviço de acesso à internet prestado pelo provedor constitui fato gerador do ICMS. Em sendo negativa a afirmação, observou-se se sobre tais serviços poderiam incidir o ISS, imposto municipal.

O trabalho salientou ainda os diversos entendimentos que pairam sobre o assunto, já que se está diante de um assunto não pacificado pela doutrina e jurisprudência, que também está oscilante.

PALAVRAS-CHAVE: internet, provedor de acesso, ICMS, ISS.

ABSTRACT

The present work deals with the taxation of the services of access to the InterNet and its consequent framing in the legal world, a time that, depending on the nature attributed it distinct consequence will generate.

In first plan, it approached, of form succinct, the System Brazilian Tributary, and over all, the principios constitutional that guide the present System.

In according to place, one verified that the subject of the research is inserted in the field of the Tax on Circulation of Merchandises and Serviços (ICMS) and of the Tax on Serviços (ISS), of ability, respectively, of the States and Cities, chance where it had the analysis of the essential elements of each tax.

It treated, still, of the technic part of the InterNet, defining concepts and with the communication of the functioning of the supplier of access to the world-wide net of computers. After the preliminary slight knowledge, the work approached the reach of the term "communication service", constant in article 155, interpolated proposition II, of the Federal Constitution, for later, to inquire if the access service the InterNet given for the supplier constitutes generating fact of the ICMS. In being negative the affirmation, it was observed if on such services it could happen the ISS, municipal tax.

The work still pointed out the diverse agreements that hang on the subject, since it is ahead of a subject not pacified for the doctrine and jurisprudence, that also is oscillating.

KEYWORDS: InterNet; access supplier; ICMS; ISS

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
1 EVOLUÇÃO DAS ATIVIDADES DO ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA	12
2 RECEITAS PÚBLICAS	14
2.1 Classificação.....	15
2.1.1 Receitas extraordinárias e ordinárias	15
2.1.2 Receitas originárias e derivadas	15
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	16
3.1 Conceito	16
3.2 Características	17
3.2.1 Privatividade	17
3.2.2 Indelegabilidade.....	17
3.2.3 Incaducabilidade	17
3.2.4 Inalterabilidade	17
3.2.5 Irrenunciabilidade	18
3.2.6 Facultatividade	18
3.3 Classificação das competências	19
3.3.1 Privativa	19
3.3.2 Comum	20
3.3.3 Residual	20
3.3.4 Extraordinária	20
3.4 Critério de partilha entre os entes federados.....	20
3.4.1 Critério material	20
3.4.2 Critério territorial	21

4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	23
4.1 Imunidades	24
4.2 Princípios constitucionais tributários	25
4.2.1 Conceito de princípio	25
4.2.2 Princípio da legalidade tributária e tipicidade	26
4.2.3 Princípio da irretroatividade	26
4.2.4 Princípio da anterioridade.....	27
4.2.5 Princípio da isonomia ou igualdade tributária	28
4.2.6 Princípio da capacidade contributiva.....	28
4.2.7 Princípio da vedação ao confisco	29
5 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE	31
6 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	33
6.1 Os impostos	35
6.2 Classificação dos impostos	36
II – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)	38
1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	38
1.1 Fato gerador	39
1.2 Sujeito ativo	40
1.3 Sujeito passivo	40
1.4 Base de cálculo	41
1.5 Alíquota	41
1.6 Princípios constitucionais específicos	42
1.6.1 Princípio da não-cumulatividade	42
1.6.2 Princípio da seletividade	42
2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)	44

2.1 Fato gerador	45
2.2 Sujeito ativo	45
2.3 Sujeito passivo	46
2.4 Base de cálculo	46
2.5 Alíquota	46
III- DA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET	48
1 ALCANCE DO TERMO “SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO”	48
2 INTERNET	53
2.1 Conceito	53
2.2 Funcionamento da internet	53
2.3 Protocolo TCP/IP	55
2.4 Provedores	55
3 NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES.....	58
4 POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA ATIVIDADE DO PROVEDOR	61
5 OS PROVEDORES DE ACESSO E A INCIDÊNCIA DO ISS	71
IV- CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

INTRODUÇÃO

Hoje, somos testemunhas de várias transformações que se operam no mundo, notadamente, na chamada “Era da Informação”, que não conhece limites temporais ou geográficos.

A sociedade humana vive de informação. Um fato corriqueiro é que podemos ter acesso a todo e qualquer tipo de informação através de um computador conectado à internet.

O provedor de acesso à internet é o elo que viabiliza a conexão do usuário com a rede mundial.

Com o passar dos anos a internet tornou-se um meio de comunicação popular, tendo milhões de usuários em todo o mundo e a sua grande maioria faz o acesso à internet através de um provedor.

Os operadores do direito estão diante de uma realidade nova, na qual, se faz necessário a adaptação de elementos tributários aos paradigmas sociais.

Diante disso, é necessário avaliar se os serviços prestados pelos provedores são passíveis de tributação.

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

Sobremais, nota-se, Estados e Municípios em uma verdadeira guerra fiscal, disputando a competência para arrecadação de tributos dos provedores de acesso à internet, deixando estes, a mercê de um ordenamento jurídico não pacificado sobre o assunto.

Por isso, é possível formular a seguinte indagação: O termo “serviço de comunicação” pode ser aplicado a um provedor de acesso à internet para sujeitá-lo a incidência do ICMS?

E ainda, na impossibilidade de incidência do ICMS, é possível à cobrança do ISS, imposto de competência municipal?

O cerne da questão reside na definição da natureza jurídica dos serviços prestados pelo provedor de acesso e o alcance do termo “serviço de comunicação”, contido no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, para posteriormente, aferir se constitui fato gerador do ICMS.

Este trabalho objetiva a busca de respostas às indagações aqui lançadas, e para tanto, utilizar-se-á do método de abordagem dedutivo, partindo da análise de leis e teorias, analisando o direito como um todo harmônico, conceituando tributos, partindo de seus aspectos gerais para somente depois, verificar a sua incidência no serviço do provedor de acesso à internet e os diversos posicionamentos existentes acerca do assunto.

I – SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1 EVOLUÇÃO DAS ATIVIDADES DO ESTADO E SUA ATIVIDADE FINANCEIRA

A atividade financeira teve seus precursores na Idade Antiga e na Idade Média. Grandes filósofos como Aristóteles e São Tomás de Aquino já cogitavam de finanças públicas com intuito de redistribuir aos pobres ou servir como fundo para eventuais dificuldades financeiras do Estado.

É possível estabelecer dois períodos para o estudo da atividade financeira: a do século XVIII, à época do chamado Estado Liberal, que se caracterizou pelo não-intervencionismo do Estado e a do final do século XIX, em que a atividade financeira do Estado representava um instrumento de ação política tendente a orientar a conjuntura econômica e social.

Tem-se que o Estado foi concebido para atender as necessidades públicas e para isso desenvolve intensa atividade financeira. A própria existência do Estado já requer um elevado custo, já que para sua organização necessita de recursos humanos e materiais.

Vale lembrar o conceito dado por Kiyoshi Harada (1.997: 22):

Podemos conceituar atividade financeira do Estado como sendo a atuação estatal voltada para obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização bem comum.

Em princípio, toda necessidade pública é coletiva, mas a recíproca não é verdadeira, pois existem necessidades de interesse geral que não são necessidades públicas.

É necessário frisar que as necessidades coletivas são inúmeras, como por exemplo, as construções de edifícios públicos, hospitais, estádios, rodovias, manutenção da saúde, educação e muitas outras, mas elas só tornar-se-ão uma necessidade pública por uma decisão dos órgãos políticos, que presidido pelo princípio da estrita legalidade, será inserida no ordenamento jurídico, sendo disciplinado a nível constitucional e legal, devendo essa necessidade pública ser satisfeita através de uma despesa pública.

Segundo Harada (1.997:23) “a atividade financeira do Estado está vinculada à satisfação de três necessidades públicas básicas, inseridas na ordem jurídico-constitucional: a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção no domínio econômico.”

Por oportuno, saliente-se que o Brasil possui uma carga tributária extremamente elevada, fazendo com que o contribuinte sofra restrições econômicas, especialmente sobre o seu patrimônio.

2 RECEITAS PÚBLICAS

Atualmente não existe mais a requisição de bens e serviços, nem a colaboração gratuita das pessoas para que haja o funcionamento dos serviços públicos.

Os objetivos públicos se resumem na realização de obras e prestação de serviços públicos, o que conseqüentemente importa em dispêndio de dinheiro pelo Estado, traduzindo-se em uma despesa pública.

Para a realização dos objetivos públicos, o Estado deve estudar meios de obtenção de recursos financeiros para manter um fluxo regular e permanente de ingressos para que as metas politicamente estabelecidas sejam cumpridas.

O ingresso ou entrada de dinheiro nos cofres do Estado denomina-se receita pública.

Em sentido amplo, receita engloba todo o dinheiro que ingressa no cofre do Estado definitiva ou provisoriamente.

Todavia, nem todo ingresso corresponde a uma receita pública, já que algumas entradas não agregam nenhum valor ao patrimônio governamental, pois são condicionadas as restituições posteriores. São as denominadas entradas provisórias e podem ser representados por cauções, fianças, empréstimos contraídos pelo Poder Público.

Em sentido estrito, somente as receitas definitivas são consideradas receitas públicas, visto que não são restituíveis e integram definitivamente o patrimônio do Estado, podendo ser classificada em receitas ordinárias e extraordinárias e também em originárias e derivadas.

Registre-se o conceito dado por Aliomar Baleeiro (1.998:126):

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

2.1 CLASSIFICAÇÃO

2.1.1 Receitas extraordinárias e ordinárias

Baseia-se essa classificação no critério de regularidade ou periodicidade.

As extraordinárias são aquelas auferidas em razão de fenômenos excepcionais e temporários, como é o caso de haver empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e de guerra. Assim que cessar as causas de sua criação, o tributo será extinto.

As receitas ordinárias são aquelas previstas no orçamento e que ingressam com regularidade constituindo fonte permanente de recursos financeiros.

2.1.2 Receitas originárias e derivadas

A classificação baseia-se na origem da receita.

São chamadas de receitas originárias “aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica”, segundo o que preceitua Kiyoshi Harada (1.997:43).

O Estado atua à semelhança de particulares na exploração de seu patrimônio mobiliário, imobiliário e no exercício da atividade empresarial, contudo deve observar as regras jurídico-administrativas.

Por sua vez, as receitas derivadas são exigidas do patrimônio ou renda dos particulares, tendo um caráter coercitivo e são representadas pelos tributos, sendo que o Estado está legitimado pela lei para tal cobrança.

Saliente-se que a mais importante fonte de receita derivada do Estado é o tributo que tem como espécie os impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

A competência tributária deriva do poder político do Estado, que possui o poder de administrar e regular condutas dentro do Estado soberano.

O poder político pode se manifestar sobre vários aspectos e um deles pode ser chamado de poder tributário, ou seja, a faculdade do Estado de cobrar tributos. Por isso, “onde quer que exista poder político, existe poder tributário” (DENARI, 2.002:37), o que é um reflexo da soberania estatal.

O poder tributário é partilhado entre as diversas esferas de governo: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Ao poder tributário juridicamente partilhado e limitado pela Constituição Federal, dá-se o nome de competência tributária.

Roque Antonio Carrazza (1.998:303) com maestria fornece-nos o conceito de competência tributária, *in verbis*:

Portanto, competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Assim, observa-se que somente as pessoas jurídicas de direito público são dotadas de competência tributária podendo criar unilateralmente os tributos, desde que respeite as delimitações constitucionais, atividade que será exercida através de lei, podendo ser exigida *in concreto*, somente, com a ocorrência do fato gerador. Com a criação de lei que regula o tributo e todos os seus elementos essenciais, tem-se apenas um estado genérico de sujeição (CARRAZZA, 1998: 307).

Cabe ressaltar que a Carta Magna não criou tributos, apenas discriminou competências para que a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, possam fazê-lo legislativamente, nas situações constitucionalmente previstas.

3.2 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

3.2.1 Privatividade

No Sistema Tributário Brasileiro, a União, Estados, Municípios e Distrito Federal gozam de privatividade para a instituição de tributos, cabendo a Carta Magna indicar as competências privativas de cada ente.

Cabe ressaltar que a criação de tributos por pessoa política não competente acarreta nulidade e conseqüentemente, violação das normas constitucionais.

3.2.2 Indelegabilidade

A competência tributária que foi atribuída a cada pessoa política através da Constituição não pode ser renunciada, nem delegada a terceiros.

No entanto, seu exercício é facultativo.

3.2.3 Incaducabilidade

A Constituição Federal não faz menção de tempo para ser exercitada a competência tributária. Cada ente competente para criação de determinado tributo poderá fazê-lo através de atividade legislativa que nunca caducará. Tão logo, considerando que a competência tributária é a aptidão para criar abstratamente tributos, isto é, legislativamente, o exercício da tributação não está submetido a prazo.

3.2.4 Inalterabilidade

Os entes federados recebem a atribuição de competência da Constituição, não lhe sendo facultado ampliar seu campo de incidência. Somente por meio de emenda constitucional poderá ampliar ou restringir a competência tributária.

3.2.5 Irrenunciabilidade

A prerrogativa dada a União, Estados, Municípios e Distrito Federal para tributar fato determinado previsto constitucionalmente no âmbito de sua competência não pode ser renunciado, pois se trata de matéria indisponível.

Além disso, as receitas oriundas da arrecadação de tributos são a subsistência de cada ente.

3.2.6 Facultatividade

O exercício da competência tributária é facultativo, sendo que as pessoas políticas não estão obrigadas a exercitá-las.

Tal facultatividade deriva do princípio da incaducabilidade alhures mencionado, haja vista que o exercício da competência não se submete a prazo e a pessoa política poderá instituir legislativamente o tributo quando lhe aprover.

Porém, observa-se uma exceção ao princípio da facultatividade que se relaciona com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), pois o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, letra “g” da Carta Magna, obriga que Estados e Distrito Federal instituíam e arrecadem o imposto. ¹

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;

(...)

XII- cabe a lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

¹ Também a Lei Complementar n. 101/2.000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) em seu artigo 11 limitou a facultatividade do exercício da competência tributária ao determinar a instituição e cobrança de todos os tributos da competência do ente federado.

3.3 CLASSIFICAÇÃO DAS COMPETÊNCIAS

3.3.1 Privativa

Diz-se privativa a competência para criar impostos que é atribuída com exclusividade a um ente político.

Dessa forma, a Constituição atribui a competência privativa para que a União institua imposto sobre:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III – renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Por conseguinte, o artigo 155 disciplina os impostos privativos dos Estados e Distrito Federal:

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

I – transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos;

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;

III – propriedade de veículos automotores.

No que concerne aos impostos de competência Municipal, encontram-se disciplinados no artigo 156 da Constituição:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

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

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

3.3.2 Comum

É atribuída a União, Estados, Municípios e Distrito Federal indistintamente, cabendo seu exercício quando configurados seus pressupostos legais. Aplica-se para a instituição de taxas e contribuição de melhoria.

3.3.3 Residual

Está disciplinado no artigo 154, inciso I, da Constituição e é atribuída exclusivamente a União para que institua imposto sobre situações não previstas desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador e base de cálculo discriminados na Carta Magna.

3.3.4 Extraordinária

A competência é reservada a União para que em caso de guerra crie imposto extraordinário, mesmo que invada a competência de outro ente, encontrando previsão legal no artigo 154, inciso II, da Constituição.

3.4 CRITÉRIOS DE PARTILHA ENTRE OS ENTES FEDERADOS

3.4.1 Critério material

O critério material aplica-se somente aos três tributos clássicos : impostos, taxas e contribuição de melhorias. Conforme Carraza (1998: 374), a Constituição

traçou a “regra matriz de incidência”, norteando a instituição de tributos pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal:

Sob esse aspecto, Antonio Roque Carrazza (1.998:376) leciona que:

O constituinte, nesse passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários federais, estaduais, municipais e distrital, nas hipóteses de incidência dos impostos de suas pessoas políticas.

Funda-se o presente critério na vinculação ou não vinculação de uma atividade estatal ao contribuinte.

Os tributos vinculados supõem uma atuação estatal através da prática de ato de polícia e prestação serviço público que permite a cobrança de taxa ou a realização de obra pública, que faculta ao administrador a instituição de contribuição de melhoria.

Nesse caso, a competência tributária é comum a cada pessoa política enumerada pela Constituição Federal, sendo que os fatos estão enunciados de modo genérico, cabendo a cada ente verificar se diante de uma atividade estatal descrita na hipótese de incidência possui competência para a cobrança dos tributos vinculados.

No que concerne aos tributos não vinculados, que são os impostos, em que não há nenhuma contra-prestação do Estado, decorrendo, puramente de seu poder impositivo, a Carta Magna descreve os fatos de modo específico, atribuindo a cada unidade política competência privativa para a instituição do imposto.

3.4.2 Critério territorial

Além do critério material, a Constituição adota o critério territorial, que dispõe que será aplicada a lei tributária de onde a hipótese de incidência ocorreu.

Com a mesma sabedoria afirma Carrazza (1.998:378):

Noutros termos, levou em conta, para a solução dos possíveis conflitos neste campo, o âmbito de aplicação territorial das leis que criam impostos estaduais, municipais e distritais. Por conseguinte, as leis tributárias que instituem tais gravames apenas têm voga sobre fatos verificados no território da ordem jurídica que as editou.

4 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

Encontra-se uma seção específica na Constituição nos artigos 150 a 152. No entanto, Luciano Amaro (2.003:108) ressalta que limitações também existem em normas infraconstitucionais como leis complementares que orientam o legislador na criação e modificação de impostos.

Uma das primeiras limitações que se pode verificar são as regras de fixação de competência privativa encontradas no Texto Supremo em que cada ente recebe uma parcela do poder tributário, o que proíbe o exercício da competência tributária por outro ente federado.

Cumpra assinalar que a competência tributária dada a cada unidade política não é absoluta ou irrestrita. A própria Constituição estabeleceu limitações no campo de atuação de cada ente, através das imunidades tributárias e por meio dos princípios constitucionais tributários que atuam no interesse do cidadão e no próprio interesse dos entes titulares dessa competência.

Tais limitações implicam em restrições no momento de legislar sobre a instituição de um tributo, bem como no momento de cobrar tributos que já estão inseridos em um texto legal.

Lição relevante é dado por Celso Ribeiro de Bastos:

Dá-se o nome de limitações constitucionais ao poder de tributar àquelas normas constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado. Pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo competencial das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos.²

Por sua vez, Luciano Amaro (2.003:105), ensina que:

² BASTOS et al. (1991) apud Carrazza (1998)

Além de buscar uma demarcação tanto quanto possível nítida das áreas de atuação de cada ente político, com a partilha da competência tributária, a Constituição fixa vários balizamentos, que resguardam valores por ela reputados relevantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais. O conjunto de princípios e normas que disciplinam esses balizamentos da competência tributária corresponde às chamadas *limitações do poder de tributar*.

4.1 IMUNIDADES

A imunidade tributária tem natureza constitucional e pode se dizer que elas contribuem para traçar o perfil de competência tributária, pois em relação a certas pessoas que por estarem ligadas a bens ou fatos que se destinam à preservação de valores e direitos dos cidadãos, como por exemplo, a liberdade religiosa, o direito a informação, etc, não serão alcançados pela tributação realizada pelo Fisco.

Portanto, as normas de imunidade podem ser tidas como “regras de competência negativa”, que impõe as pessoas políticas o dever de se abster de tributar o que é protegido por uma imunidade sob pena de inconstitucionalidade, gerando um direito público subjetivo aos cidadãos de não serem tributados.

Com clareza e sabedoria o doutrinador Luciano Amaro (2.003:148) fornece o conceito de imunidade:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Tem-se ainda que devido a sua natureza constitucional todos os casos de imunidade são definidos pela Carta Magna, não ficando restrito apenas a Seção das limitações do poder de tributar, outras podem ser encontradas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional como no artigo 153, parágrafo 3º, inciso III, que estabelece imunidade aos produtos industrializados que são destinados ao exterior, não podendo dessa forma, incidir o IPI.

Interessante conclusão é feita por Carrazza (1.998:422) sobre o assunto estudado:

Em suma, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. É que, no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinárias instituidoras das *regras matrizes de incidência* já se encontra pré-qualificada no próprio Texto Supremo. (grifos no original)

4.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

4.2.1 Conceito de princípio

Os princípios inserem-se na estrutura do Ordenamento Jurídico Brasileiro, haja vista que constitui sua base e é considerado um alicerce do nosso Sistema, serve também como parâmetro para aplicação e interpretação de diferentes normas, conferindo ao Sistema estrutura e coesão.

Dissertando sobre o assunto, Carrazza (1.998:31) observa que:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Cabe ressaltar que os princípios constitucionais tributários interferem no exercício da competência tributária, já que constituem limitações ao poder de tributar.

Outrossim os princípios tributários se ligam ao exercício do poder tributário, servindo como condicionantes, orientando o exercício da competência tributária de forma genérica, não inviabilizando de forma absoluta seu exercício, como acontece com as imunidades.

Os desrespeitos às regras de imunidade e aos princípios constitucionais tributários levam a inconstitucionalidade de uma lei tributária, pois essa lei estaria em descompasso com o que dispõe a Carta Magna.

4.2.2 Princípio da legalidade tributária e tipicidade

O princípio da legalidade está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição e artigo 97 do Código Tributário Nacional e é orientado pelos ideais de justiça e segurança jurídica.

Tido como o mais importante princípio instituído pela Constituição impede que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios tributem fatos geradores que não tenham sido estabelecidos em lei.

Mas esse princípio vai além de uma mera autorização do Legislativo para que o Estado cobre um tributo, é necessário que todos os elementos essenciais do tributo estejam descritos na lei, para que o tributo possa surgir validamente.

Portanto, o princípio da legalidade pode ser chamado, segundo Luciano Amaro (2003:113), de “princípio da tipicidade tributária” (*nullum tributum sine lege*), devendo a lei de modo taxativo trazer os tipos tributáveis que são necessários ao nascimento da obrigação e também a quantificação desse tributo. Em razão da taxatividade, está vedado ao administrador à interpretação extensiva e a analogia.

A lei ordinária, como regra, é a lei exigida para a criação do tributo. Excepcionalmente, poderá ser utilizada lei complementar como em caso de competência residual da União.

O princípio da legalidade oferece segurança jurídica aos contribuintes, porque estes não terão que pagar tributo sem lei que o estabeleça. Afirma Carrazza (1998:167) que “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do Fisco.”

4.2.3 Princípio da irretroatividade

Esse princípio está inserido no artigo 150, inciso III, letra “a”, da Constituição Federal e reforça o ideal de segurança jurídica, impedindo que a lei que cria ou aumenta tributos alcance fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

Assim, impõe-se a irretroatividade dos atos e fatos lícitos já praticados.

A irretroatividade também vem descrita implicitamente no artigo 5º, XXXVI³ da Carta Magna.

Por conseguinte, deve ser aplicada a lei tributária em vigor à época da ocorrência do fato gerador, devendo esta lei ser anterior a hipótese de incidência (CTN, artigo 144).

Conclui-se, então que a lei não pode retroagir para alcançar fatos passados, devendo sempre ser aplicada aos fatos futuros e se houver no ordenamento Jurídico lei tributária que alcance fatos pretéritos, será tida como inconstitucional.

4.2.4 Princípio da anterioridade

O Texto Supremo no artigo 150, inciso III, letra “b”, exige que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo é cobrado. Esse é o princípio da anterioridade da lei tributária.

Faz-se necessário assinalar que o exercício financeiro, conforme Luciano Amaro (2003:120) “é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública”. No Sistema Brasileiro, o exercício financeiro coincide com o ano civil, começando em 1º de janeiro até o dia 31 de dezembro de cada ano.

Por esse princípio, União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão proibidos de cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Assim, o princípio da anterioridade oferece uma proteção ao contribuinte que a cada início de um exercício financeiro saberá a quais tributos estará sujeito, não

³ Constituição Federal, artigo 5º, inciso XXXVI- a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

sendo afetado por uma mudança repentina na sua carga tributária, possibilitando um planejamento para aquele exercício.

4.2.5 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

O princípio da igualdade encontra-se previsto no artigo 150, inciso II, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem no mesmo patamar.

Estabeleceu, portanto, que todos são iguais perante a lei, o que evita discriminações, favoritismos, sendo uma garantia do indivíduo.

Cumprе ressaltar que o princípio da isonomia deve ser analisado com o princípio da capacidade contributiva.

Sobremais deverão ter tratamento igual àqueles que mostrarem igual capacidade contributiva e deverão ser tratados desigualmente os contribuintes que revelarem riquezas diferentes, e, por conseguinte, diferente capacidade de contribuir.

4.2.6 Princípio da capacidade contributiva

Como já apontado anteriormente, o princípio da capacidade contributiva liga-se ao da isonomia, pois aquele que tiver mais riqueza deve progressivamente pagar mais tributos do que aquele que possui menos.

O princípio da capacidade contributiva está expresso na Carta Magna no parágrafo 1º, do artigo 145: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”.

Para Carrazza (1998:66) deve ser levado em conta ao criar legislativamente um tributo as manifestações objetivas de riqueza que são fatos que façam presumir que o cidadão possui patrimônio, renda suficiente para suportar um tributo específico. Permite-se dizer, então, que a capacidade contributiva é equivalente à capacidade econômica.

No que tange a expressão “sempre que possível” contida no artigo 145, parágrafo 1º, 1ª parte, não deve ser entendida no sentido de permitir

discricionariedade ao legislador no momento de graduar o imposto que instituir, de acordo com a capacidade contributiva, mas ser interpretada sob a idéia de que se a regra matriz do imposto permitir a graduação, ela deverá obedecer ao princípio ora analisado.

Contudo, deve ser analisada a natureza do imposto, já que existem impostos em que não seria possível a aplicação da capacidade contributiva. É o caso dos chamados impostos indiretos que oneram a circulação de riquezas (ICMS e IPI, por exemplo), pois quem suporta a carga tributária é o consumidor final que ao adquirir um produto encontra repassado uma parcela do imposto.

Sob esse aspecto, não é possível saber qual é a capacidade contributiva de cada consumidor de fato que adquire o mesmo produto, pois todos estarão suportando a mesma carga econômica, sendo impossível graduar o imposto de forma pessoal, não sendo aplicável o princípio da capacidade contributiva.

Em última análise, o princípio estudado deve ser compreendido de forma harmônica com outros princípios constitucionais tributários, como aqueles que estabelecem a segurança jurídica: princípio da Legalidade, Irretroatividade, Anterioridade, etc. Limitação também é encontrada nas regras de imunidade, pois entidades imunes não podem ser tributadas mesmo que tenham capacidade econômica.

4.2.7 Princípio da vedação ao confisco

Esse princípio está contido no artigo 150, inciso IV, da Constituição, pelo qual é vedado a Fazenda Pública utilizar tributo com efeito de confisco.

É possível afirmar que a diminuição de riqueza é legítima já que autorizada pela Constituição, através do exercício da competência tributária. Mas essa diminuição possui limites, não podendo incidir sobre o contribuinte uma carga tributária tão elevada que leve a destruição de suas riquezas, anulem o valor de sua propriedade ou impeçam o exercício de uma atividade lícita e moral.

O princípio da não confiscatoriedade deve atuar em conjunto com o princípio da capacidade contributiva em cada caso concreto, devendo ser analisado toda a tributação que recai sobre um determinado contribuinte para verificar se a diminuição patrimonial que lhe é imposta implica em confisco.

Enfim, o princípio da vedação ao confisco ajuda estabelecer os contornos do princípio da progressividade para que se tenha um equilíbrio e moderação na quantificação dos impostos. Nota-se que o que ultrapassar a capacidade contributiva esbarrará no princípio da não confiscatoriedade.

5 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE

A Constituição Federal conferiu as pessoas no artigo 5º⁴ direitos fundamentais relativos à vida, à liberdade, igualdade, segurança e à propriedade, considerando-os irrenunciáveis e imprescritíveis.

O Poder Público deve observar os parâmetros traçados pela Lei Maior, respeitando os direitos públicos subjetivos dos cidadãos, o que permite que uma lei seja declarada inconstitucional se os direitos e garantias que nela se encontrem forem violados.

Cabe salientar que os direitos fundamentais vinculam o Poder Legislativo, Executivo e Judiciário.

No que se refere ao Poder Legislativo, garantem ao contribuinte o direito de só ser tributado pela pessoa política que detém o exercício da competência tributária e dentro dos limites fixados pela Carta Magna. Essa tributação deverá preservar os direitos e garantias dos cidadãos, formando o chamado “Estatuto do Contribuinte”.

A este respeito, Paulo de Barros Carvalho nos fornece preciosa lição:

Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre a matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico – normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.”⁵

Percebe-se, assim, que a Constituição traçou, segundo Carrazza (1998: 276), o “conteúdo possível” das leis tributárias, vedando a União, Estados, Distrito Federal

⁴ Constituição Federal, artigo 5º, caput – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

⁵ CARVALHO et. Al (in Vox Legis 141/36) apud Carrazza (1998)

e Municípios a desrespeitar os direitos subjetivos dos contribuintes, protegendo-os de arbitrariedades. Ademais, há áreas em que a tributação não ocorre, como aquelas ligadas à preservação de valores e direitos dos cidadãos que estão estabelecidos no texto constitucional como imunidades e que devem ser respeitados pelo legislador tributário.

Diante dessas considerações, o já citado doutrinador Roque Antonio Carrazza, salienta que o artigo 5º, parágrafo 2º, confere ao contribuinte o direito de não pagar tributos que não observarem as regras constitucionais, chamando tal direito de “direito de resistência à tributação indevida”, que deriva do Princípio da Legalidade.

Como remate, frise-se que as limitações do poder de tributar representado pelas imunidades e pelos princípios constitucionais tributários somados aos direitos e garantias fundamentais protegem o contribuinte da força arbitrária da Fazenda Pública.

6 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

O Estado tem como fim à realização do bem comum e para isso necessita de recursos financeiros, constituindo os tributos forma de receita derivada.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional fornece-nos o conceito de tributo:

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.

Desse conceito é possível extrair suas características, quais sejam:

- a) tributo é toda prestação pecuniária;
- b) compulsória;
- c) que não constitua sanção de ato ilícito – serve para distinguir tributo e multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito;
- d) instituída em lei – é obrigação “*ex lege*”;
- e) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – não há discricionariedade para o administrador público.

Luciano Amaro (2.003: 25), conceitua tributo como sendo “a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Inicialmente, a classificação dos tributos era bipartida: impostos e taxas, baseado no critério da vinculação ou não vinculação a uma atuação estatal específica, relativa ao obrigado ao pagamento do tributo.

Posteriormente, a Emenda Constitucional n. 18/65 tripartiu os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhorias, sendo tal classificação incorporado pelo CTN em seu artigo 5º.

Os impostos são tributos não vinculados, pois não consistem numa atuação estatal ligada ao contribuinte, decorre, simplesmente, do poder político do Estado.

As taxas são tributos vinculados que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, traduzindo-se no exercício regular de poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, artigo 77).

No que se refere às contribuições de melhorias também são tributos vinculados que dependem de uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado. Consiste essa atuação estatal numa obra pública que cause valorização imobiliária (CTN, artigo 81).

Cabe salientar que as regras para a determinação da espécie tributária estão previstas no artigo 4º do Código Tributário Nacional ⁶, onde se destaca que o que é relevante para a classificação dos tributos é a materialidade do fato gerador e não a sua denominação.

Com o advento da Carta Magna em 1.988 surgiram duas novas espécies de tributo: o empréstimo compulsório (artigo 148) e as contribuições especiais (artigo 149), que ganharam status constitucional.

O empréstimo compulsório é um tributo que pode ser caracterizado pela sua restituibilidade, não ingressando de modo definitivo nos cofres do Estado. Ademais, o produto de sua arrecadação deve ser aplicado na finalidade apontada na lei complementar que os instituiu.

A Constituição Federal, em seu artigo 149, não apontou regra matriz das contribuições especiais ⁷, contentando-se em indicar quais as suas finalidades: a) a

⁶ CTN, art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁷ As contribuições especiais também são conhecidas como contribuições parafiscais, por que geram recursos para pessoas jurídicas de direito público ou privado, que não o Estado. Ocorre a delegabilidade da competência tributária ativa. O ente que arrecada fica com o recurso para si.

intervenção no domínio econômico; b) contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas; c) contribuições para o custeio da seguridade social.

A par disso, a doutrina passou a formular uma classificação em cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.⁸

No entanto, parte da doutrina filia-se a clássica divisão tripartida,⁹ pois entendem que o empréstimo compulsório e as contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas) não são tributos autônomos, visto que sempre estarão atrelados a um imposto ou taxa e a Constituição não traçou o fato gerador de tais tributos, mas apenas suas finalidades específicas.

Assim, já que o critério de classificação dos tributos é o fato gerador (Código Tributário Nacional, artigo 4º), não poderiam o empréstimo compulsório e as contribuições especiais assumir a posição de espécies tributárias autônomas, mantendo-se a clássica divisão em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

6.1 OS IMPOSTOS

Os impostos participam da divisão tripartida clássica, podendo ser instituídos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios conforme a partilha de competência constante dos artigos 153, 154, 155 e 156 da Constituição.

Seguindo a orientação dada pelo artigo 4º do Código Tributário Nacional que preceitua que deve ser analisada a materialidade do fato gerador, a hipótese de incidência do imposto consubstancia-se no desempenho ou não de uma atividade estatal.

⁸ A classificação quinquipartida é adotada por Celso Ribeiro Bastos (1.995:144), Hugo de Brito Machado (1.997: 45) entre outros.

⁹ Essa orientação é seguida por Yoshiaki Ichihara (2.001: 73), Antonio Roque Carrazza (2.000: 349), José Afonso da Silva (1.996: 645) e outros.

Por sua vez, Luciano Amaro (2.003: 81) defende uma divisão quadripartida: impostos, taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios.

O artigo 16 do Código Tributário Nacional define imposto :

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Portanto, os impostos não se conectam a nenhuma atividade do Estado dirigida especificamente ao contribuinte.

A Carta Magna traça a regra-matriz ou norma padrão de incidência dos impostos. Importa dizer, ela apontou o possível sujeito ativo, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota possível das várias espécies de impostos. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) não pode fugir da norma padrão pré-estabelecida ao criar um imposto.

O imposto não tem como fato gerador uma atuação estatal, mas um comportamento do contribuinte (por exemplo: pratica de uma operação mercantil, exportar produtos, auferir rendimentos, etc) ou uma situação jurídica na qual o contribuinte se encontra (ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano, por exemplo).

Tais fatos revelam a capacidade contributiva das pessoas e uma vez concretizada o fato previsto na norma jurídica tributária, surgirá a obrigação de pagar o imposto.

6.2 Classificação dos impostos

A capacidade contributiva do cidadão fundamenta, economicamente, a instituição de um imposto. Desse modo, o patrimônio, a renda e a circulação de riquezas são considerados bases econômicas de imposição.

O Código Tributário Nacional adota o critério material, de acordo com as bases econômicas de imposição, e assim classifica os impostos:

a) imposto sobre o patrimônio e a renda: imposto sobre a propriedade rural (ITR), imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), imposto de renda (IR), imposto sobre grandes fortunas;

b) imposto sobre a transmissão, circulação e produção de bens: imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI), imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e imposto sobre serviços (ISS);

c) impostos que gravam o comércio exterior: imposto sobre importação e imposto sobre exportação;

d) impostos especiais.

II – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) E IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet têm sido alvo de discussões acerca da possibilidade de incidência do ICMS.

Não é unívoca a opinião da doutrina sobre o assunto aqui tratado, onde algumas posições jurídicas são encontradas, entendendo alguns que os provedores de acesso são tributados pelo ICMS porque enquadrados como serviço de comunicação e outros que não há incidência do referido imposto estadual porque tais serviços se caracterizam como serviço de valor adicionado, definido pelo parágrafo 1.º, do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1.997).

Discute-se ainda sobre a possibilidade de incidência do ISS, imposto de competência municipal.

Importante, portanto, examinar o perfil de cada um desses impostos.

1 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

O atual ICMS deriva do ICM, estabelecido nas Constituições de 1.967/1.969. O antigo ICM, por sua vez, descendia do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações) preconizado na Constituição de 1.946. Outrora, o fato gerador do imposto sobre circulação de mercadorias e o serviço de qualquer natureza se confrontavam.

O Decreto-lei n. 406/68 regulamentou normas gerais tributárias pertinentes ao antigo ICM e também do imposto municipal (ISS), separando os fatos geradores desses dois impostos e definindo conceitos.

Com o advento do Texto Supremo em 1.988, várias alterações foram introduzidas no Sistema Tributário Nacional. Os Estados acresceram a seu campo tributável, impostos específicos que eram de competência da União.

Dessa forma, o imposto sobre a circulação de minerais, energia elétrica, combustíveis líquidos, gasosos, lubrificantes e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, foram transferidos para a competência dos Estados e Distrito Federal.

O antigo ICM, em razão da atual possibilidade de tributação sobre a prestação de serviços, passou a ser chamado de ICMS.

Por conseguinte, o parágrafo 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispôs que se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada lei complementar necessária à instituição do ICMS, Estados e Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24/1.975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Para suprir, provisoriamente, as lacunas do Decreto-lei n. 406/68 e cumprir o dispositivo transitório constitucional, surgiu o Convênio ICM n. 66/88, que regulamentou o imposto por quase oito anos, definindo os fatos geradores das prestações de serviços de transporte e de comunicações, entre outros.

Em 13 de setembro de 1.996, veio a lume a Lei Complementar n. 87/96 que veio regular as normas tributárias relativas ao ICMS, consoante previsão no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Carta Magna, revogando, dessa forma, os dispositivos do Decreto-lei n. 406/68 que tratavam da matéria, permanecendo em vigor, apenas, à parte que trata do Imposto sobre Serviços. Também, revogou totalmente o Convênio ICM n. 66/88.

As normas constantes na Lei Complementar n. 87/96 devem ser observadas pelo Distrito Federal e por todos os Estados da Federação.

1.1 Fato gerador

A regra matriz do ICMS está traçada na Constituição.¹⁰ Para Carrazza (1.999:605), o inciso II, do artigo 155 da Carta Magna prevê, pelo menos, cinco impostos diferentes no que se refere às hipóteses de incidência que são :

- a) imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias;
- b) imposto sobre transporte interestadual e intermunicipal;
- c) imposto sobre serviço de comunicação;
- d) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica;
- e) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

1.2 Sujeito ativo

O detentor de competência para tributar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e de comunicação são os Estados e o Distrito Federal.

1.3 Sujeito passivo

O artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96 preceitua que contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que concretize o fato gerador do imposto, isto é, que promova operação relativa à circulação de mercadorias com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial ou prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Roque Antonio Carrazza (2.003:37) com sabedoria salienta que não são apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou

¹⁰ Segundo Zelmo Denari (2.002:303), os fatos geradores do ICMS estão estabelecidos no art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 e podem ser agrupados em quatro grupos de operações econômicas : a) fornecimento de bens, isto é, circulação de mercadorias; b) fornecimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; c) fornecimento de bens e serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; d) aquisição de bens para consumo ou ativo fixo da empresa, entrada de combustível, etc.

produtor que estão sujeitas as exações do ICMS. Igualmente, pode ser sujeito passivo desse imposto quem lhe faz às vezes, como, por exemplo, o comerciante de fato, o comerciante irregular e até mesmo um menor absolutamente incapaz que promova, em caráter de habitualidade, algum dos fatos geradores do ICMS.

Observa-se, portanto, que conceitos dados pelo Direito Civil e pelo Direito Comercial são irrelevantes para fins de tributação do ICMS, conforme prescreve o artigo 126 do Código Tributário Nacional.¹¹

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo, segundo Rubens Miranda de Carvalho (1.998: 219) pode ser definida como a quantificação material do fato gerador.

No caso do ICMS, a base de cálculo é o valor da operação relativa à circulação de mercadorias ou o preço do serviço. A Lei Complementar n. 87/96, entretanto, estabeleceu em seu artigo 13, várias normas para situações específicas.

1.5 Alíquota

Na Constituição anterior, o ICM não possuía função seletiva, o que fazia com que as alíquotas fossem uniformes para todas as mercadorias.

Com a promulgação da Constituição de 1.988, o legislador admitiu a seletividade do ICMS, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (artigo 153, parágrafo 2º, inciso III), estabelecendo limitações ao legislador estadual no que tange a fixação de alíquotas.

As alíquotas estão reguladas em leis ordinárias de competência dos Estados e do Distrito Federal.

¹¹ CTN, Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais, profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

No Estado de São Paulo, a Lei 6.374/89, em seu artigo 34, fixa a alíquota para bens da cesta do trabalhador em 7,0% e será aplicada a alíquota de 25% nos bens considerados supérfluos.

1.6 Princípios constitucionais específicos

1.6.1 Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade está estabelecido no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição, *in verbis*:

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Melhor ainda, significa dizer que o montante de ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviços deverá ser descontado o *quantum* do imposto a pagar quando houver a prática de novas operações mercantis.

É um mecanismo de compensação com o montante cobrado nas operações anteriores, evitando o efeito “cascata”, mas, somente será válido, se a documentação for idônea e o creditamento for feito no prazo de cinco anos contados da data de emissão do documento, conforme o artigo 23 e parágrafo único da Lei Complementar n. 87/96.

1.6.2 Princípio da seletividade

A Constituição no artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, determina que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

O princípio da seletividade tem como finalidade favorecer os consumidores finais, que são, os que realmente suportam a carga tributária.

Daí por que, as mercadorias e serviços tidos como essenciais (por exemplo, produtos da cesta básica) recebem tratamento tributário mais brando, o que é feito, através da estipulação de alíquotas menores, ao contrário, produtos supérfluos (cigarro, por exemplo) recebem alíquotas maiores, para que assim possa ser alcançada a seletividade.

2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

O ISS veio substituir o antigo imposto de indústrias e profissões, por meio da Emenda Constitucional n. 18/65, o Município recebeu competência tributária em relação aos serviços de qualquer natureza.

A Constituição de 1.967 reafirmou a competência municipal.

O artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1.988, proclama que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não sejam de transporte intermunicipal ou interestadual e de comunicação, pois são de competência tributária dos Estados-membros, já que compreendidos no artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

O ISS incidirá sobre a prestação de serviços a terceiros realizado em caráter negocial.

Cabe salientar, que o artigo 156, inciso III, da Constituição estatui que compete à lei complementar arrolar os serviços de qualquer natureza.

O primeiro elenco de serviços alcançados pelo ISS foi previsto sob a égide da Emenda Constitucional n. 18/65, no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) no parágrafo 1º, do artigo 71.

Na vigência da Constituição de 1.967, a lista foi alterada em duas oportunidades, uma delas com o Ato Complementar 27/66 e a outra com o Ato Complementar 34/67, onde houve acréscimo de outros serviços que seriam tributáveis pelo ISS.

Após houve a edição do Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1.968, que trouxe novo rol de serviços, ampliando a lista anterior.

Mais tarde, com a aprovação da Lei Complementar n. 56/87, nova redação foi dada à lista de serviços em que o leque do campo de incidência do ISS foi aumentado. A lista possui 100 itens, sendo norma vigente atualmente.

Cabe ressaltar que a lista de serviços constante na Lei Complementar n. 56/87 é tida pela maioria da doutrina nacional como taxativa. A inexistência da definição do serviço na lei complementar, leva a impossibilidade do Município em tributá-lo por meio do ISS, pois o artigo 156, III, é claro ao dispor que só serão alcançados pelo Fisco os serviços “definidos em lei complementar”.

Outros doutrinadores sustentam que a lista possui um caráter meramente exemplificativo. Os serviços de qualquer natureza que não estejam no rol da Lei Complementar poderiam ser submetidos à incidência do ISS, sendo que o legislador municipal supriria a omissão.

Corroborando esse último entendimento, Roque Carrazza (1.999:615) acrescenta que a lista de serviços não pode ser considerada taxativa e nem exemplificativa, sendo meramente “sugestiva” e, portanto, dispensável. Dessa forma, os serviços não relacionados na lista podem ser tributados em razão do princípio da autonomia municipal e não pode uma lei complementar limitar a competência tributária do Município.

Registre-se, ainda, os elementos essenciais do imposto ora analisado.

2.1 Fato Gerador

O ISS, nos termos do artigo 156, inciso III, da Carta Suprema, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos pela competência estadual, definidos em lei complementar.

O Decreto-lei n. 406/68 em seu artigo 8º reza que o ISS tem como fato gerador à prestação onerosa de serviço, realizada por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, desde que o serviço faça parte da lista em que foram elencados os serviços tributáveis pelos Municípios.

2.2 Sujeito ativo

Segundo o artigo 119 do Código Tributário Nacional, sujeito ativo “é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

No caso em tela, o sujeito ativo do ISS é o Município, consoante se denota no artigo 156, inciso III, da Carta Magna.

2.3 Sujeito passivo

A pessoa obrigada ao pagamento do ISS por que realizou o fato gerador da obrigação tributária será a empresa ou trabalhador autônomo que presta o serviço tributável.

2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do ISS é o “preço do serviço” (artigo 9º, Decreto-lei 406/68).

Em se tratando de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, ou seja, prestado por pessoa física (exemplos: advogado, médico, engenheiro, contador, etc), o imposto será calculado por meio de alíquotas fixas ou variáveis, não se incluindo a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho. Nesses casos, a base de cálculo costuma ser o valor do salário mínimo.

No que se refere aos serviços prestados por empresas terá como base de cálculo o preço do serviço que é “a soma em dinheiro que o fornecedor de serviço estipula e cobra em retribuição ao serviço prestado” (DENARI, 1.994:297).

2.5 Alíquotas

O artigo 156, parágrafo 3º, inciso I, dispõe que cabe a lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS.

A Emenda Constitucional n. 18/65 que introduziu o ISS no Sistema Tributário não estabeleceu limitação à autonomia dos Municípios na fixação das alíquotas do referido imposto.

Entretanto, o Ato Complementar n. 34/67 estabeleceu alíquotas máximas para o ISS: a) execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até 2%; b) jogos e diversões públicas, até 10% e, c) demais serviços, até 5%.

Por conseguinte, entendem alguns que continuam em vigor as alíquotas máximas estabelecidas no Ato Complementar n. 34/67, haja vista que a própria Constituição permitiu que a lei complementar fixasse as alíquotas do imposto (MACHADO, 1.997:301).

Para outros (MARTINS, 2.000:301), com a promulgação da Constituição de 1.967, o Ato Complementar n.º 34/67 foi revogado, pois não havia norma exigindo a fixação de alíquotas máximas do ISS. O Supremo Tribunal Federal teve o mesmo entendimento.¹² Para o mencionado doutrinador, a Constituição/88, não dispõe que a lei complementar deverá estabelecer quais são as alíquotas aplicáveis, cabendo a ela apenas dispor as alíquotas máximas e enquanto inexistir essa lei complementar, os Municípios poderão tributar os serviços com qualquer alíquota, desde que não importe em confisco.

¹² STF, 1ª Turma, RE 112.923-9, Rel. Min. Leitão de Abreu, RTJ 81/96.

III - DA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET

O assunto foi debatido no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, cujo tema foi “Tributação na Internet”¹³, onde vários autores responderam a algumas questões propostas pela organização do Simpósio, dentre elas a seguinte: “Qual o significado da expressão ‘serviço de comunicação’ contida no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal? Pode ela ser aplicada a um provedor de acesso à internet para fins de tributação pelo ICMS?”

Por oportuno, este trabalho tenta responder a esta indagação, de forma clara e precisa.¹⁴

A princípio, é imprescindível a compreensão do termo “serviço de comunicação” contido no artigo 155, inciso II, da Constituição. De igual forma, o funcionamento da internet e o papel do provedor também merecem atenção, devendo ser abordados preliminarmente.

Posteriormente, o exame dos argumentos será dividido, expondo-se, em primeiro lugar, os argumentos daqueles que defendem ICMS e, num segundo momento, os argumentos que velam para a incidência do ISS.

1 ALCANCE DO TERMO “SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO”

A princípio convém ressaltar que toda lei é obra humana e aplicada pelos homens e, portanto, imperfeita na forma e no fundo, levando a resultados duvidosos se o seu sentido e alcance não forem analisados corretamente (MAXIMILIANO, 2.000:23).

¹³Tributação na internet / coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001.

¹⁴ Convém ressaltar que este trabalho não alcança os provedores de acesso que prestam serviços gratuitos aos usuários, pois a inexistência de onerosidade acarreta à impossibilidade de verificação da base de cálculo e, portanto, de tributação.

Ao intérprete cabe esta tarefa, procedendo ao exame de cada vocábulo e posteriormente a sua análise conjunta. Deverá comparar a norma sob análise com outros dispositivos da mesma lei ou com leis diversas. E ainda, deverá buscar a razão da inclusão da regra no texto legal, analisando-o tendo em vista o objetivo da lei e do Direito em geral. Só assim, será possível verificar o alcance da norma jurídica.

É importante salientar que as normas não conseguem, sempre, espelhar a realidade, mesmo que precisas e bem-feitas, pois há uma infinita variedade de conflitos de interesses entre os homens que com o passar do tempo, se modificam, seja no aspecto moral, social ou econômico. Como corolário, o sentido da norma deve se adaptar a evolução que opera na vida social, para que haja justiça.

Deste modo, a necessidade de interpretação é permanente, as palavras variam com o transcorrer do tempo e com a globalização.

O intérprete deverá agir como um investigador, o seu bom senso demonstra que não deve se apegar a um texto, mas recorrer a uma interpretação conjunta que se sobreleva a um dispositivo isolado.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, dispõe que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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 prestações se iniciem no exterior. (grifou-se)

Não há no ordenamento jurídico uma definição do que seja serviço de comunicação. Tal incerteza vem gerando conflitos de competência entre os Estados, responsáveis pelo ICMS e os Municípios, que possuem competência para instituir o ISS.

Um dos processos de interpretação usado pelo hermeneuta é o gramatical ou filológico que busca compreender o sentido do texto através da linguagem

empregada. Volta-se a forma exterior do texto preocupando-se com as várias acepções do vocábulo.

A interpretação verbal, por si só, é insuficiente para alcançar o sentido verdadeiro da norma, por envolver um só elemento de certeza, mas seu uso preliminar se faz necessário para verificar se as palavras se mostram com idéias claras e precisas ou se, ao contrário, possuem sentido ambíguo ou obscuro.

Inicialmente, imprescindível é a distinção entre comunicação e serviço de comunicação.

Dicionários da língua portuguesa (FERREIRA, 1.985:116) definem comunicação:

Comunicação *sf.* 1.Ato ou efeito de comunicar (-se). 2.Ato ou efeito de transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados. 3.A mensagem recebida por esses meios.

Em sentido amplo, no termo comunicação pode se entender todas as manifestações de idéias e pensamentos feitas através da troca de informações por palavras, gestos ou por qualquer outro meio, ainda que de forma unilateral.

No entanto, na comunicação em sentido estrito, verifica-se que a ação de comunicar-se deve ser bilateral ou multilateral, devendo haver uma interação entre os sujeitos.

Dessa forma, Maria Helena Diniz (1.998:717) fornece a seguinte definição:

Comunicação: processo pelo qual as idéias ou sentimentos são transmitidos para outros indivíduos, possibilitando a interação social.

Inobstante isso, Umberto Eco ¹⁵ enumera os seguintes elementos do processo comunicativo : fonte, emissor, canal, mensagem e destinatário.

¹⁵ Eco et al. (1.997) apud Vergueiro (2.003).

Nesse contexto, a instalação de um site na internet pode ser considerado a fonte, o internauta seria o destinatário da mensagem, o responsável pelo endereço eletrônico visitado como emissor, o conteúdo da página localizada como a mensagem e o canal de comunicação seria fornecido pelos provedores através do endereço lógico temporário que viabiliza o acesso as páginas da rede mundial de computadores.

Já o termo serviço de comunicação pode ser entendido como atividade desenvolvida por quem oferece, de forma onerosa, meios materiais para que ocorra a comunicação, viabilizando a transmissão e recepção de mensagens. A onerosidade se faz necessário para que seja aferível a capacidade contributiva do sujeito e a possibilidade de tributação sobre tais serviços.

O fato gerador possível do ICMS é a prestação, em caráter comercial, de serviço de comunicação a terceiros e está fixado na Lei Complementar n. 87/96:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

O ICMS não incidirá sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre os serviços que propiciam as condições materiais para que a comunicação ocorra.

Importante distinção faz o culto doutrinador Celso Ribeiro Bastos (2.001:73):

Faz-se necessário aqui traçar uma distinção entre a atividade de comunicar-se e o serviço de comunicação. A primeira é aquela que ocorre diretamente entre os interlocutores, seja através da troca de informações, de idéias ou da transmissão de uma mensagem. Nesse sentido a atividade de comunicar-se está relacionada à livre manifestação do pensamento, bem como à procura, ao recebimento e à difusão de informações ou idéias, por qualquer meio. Já o serviço de comunicação visa apenas proporcionar o meio, o ambiente para que esta comunicação possa ocorrer. É sobre este serviço que incide o ICMS. Ele é o fato gerador do referido imposto.

Para a caracterização dos serviços de comunicação é necessário que haja um negócio jurídico, em que uma parte contrate outra para fornecer serviço de comunicação, mediante pagamento de quantia certa e determinada, isto é, deve ser feito de forma onerosa. Ademais, é necessário que o serviço se complete, pois não se tributa a simples contratação do serviço (CARRAZZA, 2.003:155).

Além disso, o serviço de comunicação pressupõe a emissão, transmissão, retransmissão de mensagens, devendo, pois ser bilateral, traduzindo-se na necessidade de existência de um emissor e de um receptor.¹⁶

Contudo, assevera Helenilson Cunha Pontes (2.001:350) que a presença de três sujeitos: o emissor, o receptor e um terceiro alheio é irrelevante, pois o que interessa é que alguém disponibilize meios técnicos para viabilizar a comunicação, bastando que exista apenas um sujeito, sendo que a efetiva troca de mensagens também é dispensável. Lembra ainda, que o legislador não se preocupou com a troca de mensagens, mas com o substrato econômico que está inserido na relação comunicativa.

¹⁶ Hugo de Brito Machado (2.001: 84) acrescenta que: “É relevante observar-se que a comunicação não se configura quando alguém apenas transmite mensagens para pessoas indeterminadas, e destas não tem retorno. Comunicação apenas acontece quando há retorno. Ela é necessariamente bilateral. Embora em certos casos possa não haver retorno, há de haver sempre, pelo menos, a possibilidade de retorno. Em outras palavras, os usuários de um *serviço de comunicação* têm a seu dispor um instrumento que lhes permite transmitir e receber mensagens.” (grifos no original)

2 INTERNET

2.1 Conceito

É inquestionável que a internet rompe barreiras físicas e proporciona ao usuário um amplo leque de serviços, desde pesquisa, educação, compra e venda de bens e produtos, *eletronic mail* (e-mail), transferência de arquivos (FTP), *chat* (salas de bate-papo).

A norma n. 004/95 expedido pelo Ministério das Comunicações fornece um conceito técnico de internet, *in verbis*:

a) 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.¹⁷

Com a mesma precisão a doutrina define internet como:

Desta forma, a 'Internet' nada mais é do que a interligação de grandes redes de computadores, de várias partes do globo, que utilizam os mesmos padrões de *transmissão* de informações, chamados protocolos.¹⁸

2.3 Funcionamento da internet

¹⁷ Melhor explicação é obtida com: "Internet – 1. Com a inicial maiúscula, significa a 'rede das redes'. Originalmente criada nos EUA, tornou-se uma associação mundial de redes interligadas em mais de 70 países. Os computadores utilizam a arquitetura de protocolos de comunicação TCP/IP. Originalmente desenvolvido para o exército americano, hoje é utilizada em grande parte para fins acadêmicos e comerciais. Provê transferência de arquivos, *login* remoto, correio eletrônico, *news* e outros serviços. 2. Com a inicial minúscula significa genericamente uma coleção de redes locais e/ou de longa distância, interligadas por pontes, roteadores e/ou *gateways*. Disponível no site < www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

¹⁸ NEME, Márcia de Freitas Castro; NASRALLAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo "TV a cabo" e "direct to home", "internet" e "paging" – ICMS x ISS, p. 49.

Neste momento, poderia indagar-se sobre quem controla o funcionamento da internet. Resposta satisfativa é dada por Preston Gralla (1.996:07) que afirma que a internet é uma organização livre, não há um gerenciamento centralizado, sendo que muitas organizações privadas, universidades e agências governamentais sustentam ou controlam parte dela. Anota o autor que a internet “é a forma mais pura de democracia eletrônica.”

Para que o internauta consiga enviar informações por meio da internet, as mensagens são divididas em pacotes pelo *Transmission Control Protocol* (TCP ou Protocolo de Controle de Transmissões). O computador do usuário envia mensagens até o provedor de serviços da internet.

A par disso, os roteadores ¹⁹ tem papel essencial na internet, pois são eles que garantem que os pacotes cheguem ao destino apropriado, gerenciando o tráfego de dados na internet. Os roteadores examinam o pacote para aferir qual o seu destino, redirecionando-os para outro roteador que estiver mais próximo do destino final do pacote.

Para ter acesso a Internet o usuário deverá ter um computador com um software que possibilite a conexão, um modem e uma linha telefônica. O usuário deverá discar para o número de telefone do provedor de serviços, através da rede *dial-up* ²⁰ instalado em seu computador. Obtida a conexão, o provedor faz o roteamento da ligação telefônica por canais dedicados contratados da Embratel, por exemplo, que por conseguinte, conecta-se a uma empresa estrangeira, através de canais internacionais, o que viabiliza o acesso do provedor e seus clientes à Internet. Neste tipo de ligação, a conexão à Internet só existe durante o tempo em que a chamada telefônica ao provedor de acesso estiver ativa.

¹⁹ Roteador : Dispositivo responsável pelo encaminhamento de pacotes de comunicação em uma rede ou entre redes. Uma instituição, ao se conectar a Internet, deverá adquirir um roteador para conectar sua Rede Local (LAN) ao Ponto-de-Presença mais próximo. Roteadores vivem se falando aos pares, como modems. Disponível no site < www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

²⁰ Rede dial – up: Método de acesso a uma rede ou computador remoto via rede telefônica, discando o número onde está a rede ou computador. Disponível no site < www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

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

2.4 Protocolo TCP/IP ²¹

Como já salientado anteriormente, as mensagens são divididas em pedaços chamados pacotes e que devem ser enviados ao seu destino e depois remontados no seu formato original após sua entrega para que possam ser vistos e usados pelo receptor (GRALLA, 1.996:13). Todo esse trabalho é desenvolvido pelo *Transmission Control Protocol* (TCP) e o *Internet Protocol* (IP).

O TCP está incumbido de coletar os dados e particioná-los, bem como, fornecer um cabeçalho que contém diversas informações, dentre elas, o *checksum* (soma de verificação) que são os números utilizados na extremidade receptora para averiguar se foram adicionados quaisquer erros durante a transmissão.

Cada pacote será colocado em “envelopes” de IP separados. Em cada envelope consta o endereço da internet para onde os dados devem ser enviados. Ainda, no que se refere ao *Internet Protocol* (IP) ele é responsável pelo roteamento dos dados, ou seja, em assegurar que os pacotes sejam enviados ao seu destino.

Assevera, ainda, Preston Gralla (1.996:14) que “os ‘envelopes’ de IP contém cabeçalhos que incluem informações como endereço do emissor, endereço do destino, quanto tempo o pacote deve ser retido antes de descartá-lo e outras mais.”

2.5 Provedores

²¹TCP/IP(Transmission Control Protocol/Internet Protocol) : Família de protocolos que torna possível a comunicação de computadores de redes diferentes. É um padrão de fato para inter-redes abertas e a linguagem universal da Internet. Disponível no site<www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 13/08/2003.

Os provedores podem ser divididos em três espécies: provedor de backbone²², provedor de acesso e provedor de informações. Interessa-nos as duas primeiras espécies.

O Provedor de Backbone é entidade mantenedora de rede de longa distância (WAN), de âmbito multiregional ou nacional, com o objetivo básico de "repassar" conectividade à rede, através de vários Pontos-de-presença²³ judiciosamente distribuídos pela região a ser coberta. A Internet é uma coleção dessas redes, mantidas por provedores de backbone. A RNP e a Embratel são exemplos de provedores deste tipo. Nada impede, a princípio, o surgimento de outros provedores nacionais, com espinhas dorsais paralelas à da RNP e Embratel. Várias delas deverão surgir em curto prazo. No Brasil, um potencial provedor de serviços de backbone deverá contratar linhas de uma empresa que provê meios para a comunicação digital: linhas telefônicas discadas ou dedicadas, circuitos digitais, rede de fibras ópticas, canais de satélite.

Um provedor de serviços de backbone opera, pois, no atacado de conectividade, vendendo acesso a outras empresas que farão a (re)venda de acesso para usuários finais ou simplesmente utilizarão a rede para fins institucionais internos.

O jogo de um provedor de backbone, portanto, é de grande escala e normalmente se mede em investimentos na casa dos milhões de reais.

O provedor de acesso é aquele que se conecta a um provedor de backbone através de uma linha de boa qualidade e revende conectividade na sua área de atuação a outros provedores (usualmente menores), instituições e especialmente a

²² Backbone : Espinha dorsal. Estrutura de nível mais alto em uma rede composta por várias sub-redes. O *backbone* é composto por linhas de conexão de alta velocidade, que se conectam as linhas de menor velocidade. Disponível no site < www.nets.com.br/port/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

²³ Ponto de Presença: Local na espinha dorsal de rede, onde uma rede permite acesso à sub-redes e a provedores de serviços. Uma rede madura cobre sua região de atuação através de pontos-de-presença nas principais cidades/distritos dessa região: interligados por um conjunto de linhas dedicadas, compondo um backbone. Disponível no site: <www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

usuários individuais, através de linhas dedicadas ou mesmo através de linhas telefônicas discadas.

O provedor de acesso é portanto um varejista de conectividade à internet, e como todo varejista pode operar em diversas escalas, desde um nível mínimo (ex.: uma máquina e umas poucas linhas telefônicas para acesso discado) até um nível de ampla atuação em uma região, aproximando-se da escala de atuação de provedores de backbone.

Além do roteamento das ligações o provedor controla a conexão e coloca a disposição do usuário uma série de “*hardwares*” e “*softwares*” que proporcionam uma série de facilidades relacionadas à apresentação (“*home page*”) do provedor, acesso, movimentação e recuperação de informações. Alguns desses serviços são a verificação de senha do usuário (*login*²⁴), contabilização do tempo de conexão, fornecimento de e-mail.

O usuário ao optar por acessar a internet através do provedor de acesso, o seu computador funcionará como um “terminal burro”, pois a sua tela simplesmente mostra o que está acontecendo no computador do provedor, reduzindo o campo de acesso a rede mundial de computadores.

Até 1.995, a Embratel era o único provedor brasileiro de acesso a Internet. Após, com a sua difusão, outros provedores passaram a fornecer o serviço de acesso, findando o monopólio da Embratel.

²⁴ login : é o nome que o usuário utiliza para acessar o servidor da rede. Para entrar na rede, você precisa digitar sua identificação (login), seguido de uma senha (password). Disponível no site: www.nets.com.br/portug/glossario.htm, acesso em 11/07/2003.

3 NATUREZA JURÍDICA DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES

A doutrina não é pacífica no que se refere à natureza jurídica dos serviços prestados pelos provedores.

Verifica-se que é de suma importância à correta definição de sua natureza, visto que trará implicações jurídicas no campo tributário, pois se a atividade do provedor de acesso à internet for considerada serviço de comunicação poderá incidir o ICMS.

É cediço que para o internauta ter acesso a rede mundial de computadores é necessário que tenha ao seu alcance um computador, um *modem*,²⁵ uma linha telefônica²⁶ e um programa (*internet explorer, netscape*, por exemplo) instalado no computador.

O provedor possibilitará o acesso do usuário a internet através dos meios técnicos que dispõe.

A Portaria nº 148/95, de 31 de maio de 1995, do Ministério das Comunicações, aprovou a Norma nº 004/95, que trata do Uso de Meios da Rede Pública de Telecomunicações para acesso à Internet a qual, no título Definições esclarece que:

- 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

²⁵ Modem – “Um dispositivo que adapta um computador a uma linha telefônica. Ele converte os pulsos digitais do computador para frequências de áudio (analógicas) do sistema telefônico, e converte as frequências de volta para pulsos no lado receptor. O modem também disca a linha, responde à chamada e controla a velocidade de transmissão, em bits por segundo.” Disponível no do site:< www.nets.com.br/portug/glossario.htm>, acesso em 11/07/2003.

²⁶ Pode ser feito também por meio de cabos de fibra ótica, via satélite, via rádio, mas o mais usual é através de linha telefônica.

de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;

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

Saliente-se que mesmo não tendo força de lei, a Portaria há de ser levada em consideração, pois foi expedida por Órgão do Governo Federal com conhecimento técnico para definir a natureza dos serviços Internet.

Logo após a Lei n. 9.295/96, em seu artigo 10, parágrafo único, dispôs que:

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

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

No ano seguinte, a Lei Federal nº 9.472, de 16 de julho de 1997, dispôs sobre os serviços de telecomunicações, definindo os chamados serviços de valor adicionado, reafirmando a distinção existente entre ambos, nos seguintes termos:

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.

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

§ 2.º 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. (grifou-se)

Portanto, pelo menos para fins de fiscalização pela Anatel, os serviços prestados pelos provedores não se caracterizam como serviço de telecomunicação, mas como serviço de valor adicionado, pois acrescem ao serviço de

telecomunicação uma série de facilidades como acesso, armazenamento e movimentação de informações.

Assim, tanto os provedores como internautas podem ser considerados como usuários dos serviços de telecomunicações.

A questão está em saber se a classificação da atividade do provedor como mero serviço de valor adicionado pela legislação da União que disciplina as telecomunicações, tem o condão de excluir essa atividade da incidência do ICMS se se puder caracterizá-la como verdadeira prestação de serviço de comunicação.

Embora a dualidade de conceitos em torno de uma mesma realidade fática possa surpreender ao leigo, a mesma reação não é dada ao jurista, enquanto intérprete da Constituição. Vale dizer, o conceito ou a natureza atribuída pela Lei 9.472/97 à atividade do provedor de acesso à internet como mero serviço de valor adicionado não poderá prevalecer sobre o conceito geral de “serviço de comunicação” utilizado pelo artigo 155, inciso II, da Carta Magna, para atribuir competência impositiva aos Estados e Distrito Federal. A lei ordinária federal não pode, por evidente, limitar a competência tributária dos Estados.

Embora a natureza jurídica dos serviços prestados pelos provedores de acesso seja de serviço de valor adicionado, resta saber se tal serviço caracteriza-se como fato gerador do ICMS.

4 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA ATIVIDADE DO PROVEDOR

Convém ressaltar que na maioria da doutrina ²⁷, prevalece o entendimento de que o serviço de acesso à internet é um serviço de valor adicionado que não se enquadra na hipótese de incidência do serviço de comunicação, não estando sujeito ao imposto estadual (ICMS).

O primeiro argumento para não incidência do imposto refere-se ao fato de que o serviço de telecomunicação, espécie de serviço de comunicação, funciona mediante autorização, concessão ou permissão da União ²⁸, o que não acontece com a atividade exercida pelos provedores de acesso à internet que não estão sujeitos a nenhum ato do ente federal para que possam atuar no mercado, concluindo que os provedores não prestam serviço de comunicação.

No entanto, observa-se que o fato gerador do ICMS é fornecido a partir da definição do que seja serviço de comunicação e não por remissão ao serviço de telecomunicação estabelecido no artigo 21, inciso XI, da Carta Magna.

Deve ser salientado, que o serviço de telecomunicação e o serviço de comunicação são distintos, e o Supremo Tribunal Federal ²⁹ já se manifestou no sentido de que a competência tributária dos Estados-membros e Distrito Federal é

²⁷ Adotam esse entendimento: Ives Gandra da Silva Martins (2.001:50), Hugo de Brito Machado (2.001:100), Sacha Calmon Navarro Coêlho(2.001:102), Newton de Lucca (2.001:138), Francisco de Assis Alves (2.001:170), Kiyoshi Harada (2.001:223), José Eduardo Soares de Melo (2.001:241), André Ramos Tavares (2.001:269), Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Sérgio Kawasaki (2.001:302), Marilene Talarico Martins Rodrigues (2.001:381) e Fernando Facury Scaff (2.001:410), todos os autores foram convidados a participarem do XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário (realizado em 2.001) que teve seus estudos dedicados ao direito tributário e internet, e os trabalhos foram publicados no 26.º volume sob título : “Tributação na internet.”. Segue a mesmo entendimento Roque Antônio Carrazza (2.003: 185).

²⁸ Constituição Federal, 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 organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais.

²⁹ Supremo Tribunal Federal, ADIn n.º 1.467 (julgamento em novembro de 1.996) e ADIn nº 930 (julgamento em novembro de 1.993).

ampla, havendo a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, não se restringe apenas ao serviço de telecomunicação (artigo 21, inciso XI, da Constituição Federal) alcançando também os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens.

O segundo argumento sustenta que os serviços prestados pelos provedores não são necessários e suficientes para proporcionar a emissão, transmissão ou a recepção de mensagens, sendo apenas meros usuários do serviço de telecomunicação.

Oportuna é a lição esboçada por Júlio Maria Oliveira (2001:123) que ensina:

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

Ao se afirmar que o provimento de acesso não é condição necessária e suficiente à realização do fenômeno comunicacional, quer-se informar que os mecanismos tecnológicos do provimento de acesso não viabilizam, por si sós, a comunicação (suficiência), bem como não são indispensáveis para que a comunicação se efetive (necessidade). (grifos no original)³⁰

A esse argumento, respondem alguns autores destacando, em primeiro lugar, que um dos fatos geradores do ICMS é a prestação, em caráter comercial, de serviço de comunicação a terceiros. O prestador de serviços deve fornecer condições materiais para que ocorra a comunicação, viabilizando a transmissão e recepção de mensagens.

³⁰ No mesmo sentido Antonio Carlos Rodrigues do Amaral e Sérgio Kawasaki (2.001:301) reiteram que: "... não é legalmente possível a caracterização do provimento de acesso como serviço de comunicação, na medida em que não possibilita de forma isolada o estabelecimento da relação comunicativa, ficando sempre na dependência do real transmissor dos dados e mensagens (rede de telecomunicações) para que seja estabelecida a relação comunicativa."

Observa-se que o provedor mantém um sistema de comunicação, tais como terminais, servidores de acesso (computadores conectados a linhas telefônicas para receber as chamadas dos usuários ³¹) e ainda mantém equipes técnicas de desenvolvimento, manutenção, atendimento e segurança, que serão utilizados na prestação do serviço de comunicação aos seus usuários. É perceptível então, que o provedor possui a estrutura técnica que viabiliza o acesso à internet.

Para que o usuário possa entrar em contato com outros computadores é necessário que ele obtenha acesso à rede internet, o que é feito através de um contrato com uma empresa provedora de acesso.

O provedor tem a função de fornecer uma identidade para que determinada pessoa possa ser identificada na rede. Ao discar para o número do provedor o usuário estabelecerá com ele uma conexão TCP/IP. ³²

É inegável, que ocorrerá uma prestação de serviços, pois somente o protocolo TCP/IP poderá possibilitar a emissão, ou recepção de mensagens, em razão de seu papel essencial na transmissão das mensagens. Como já explicitado, as mensagens são divididas em pequenos pedaços chamados “pacotes”. O particionamento das mensagens é feito pelo TCP/IP que guardam dados como o endereço de destino da mensagem e o tempo que devem ser guardados. Além disso, são os responsáveis pela montagem da mensagem no respectivo endereço do destinatário.

Vale lembrar que o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, estabelece como fato gerador do ICMS a prestação onerosa, por qualquer meio, de serviço de comunicação.

Portanto, o aplicador do direito está diante de uma realidade nova em que no caso concreto a comunicação é feita através do tráfego de dados, e que deverá se

³¹ “Para atender as chamadas dos usuários. O provedor tem de ter contratada da Operadora local, um número de linhas suficiente para o atendimento de chamadas simultâneas. A relação atual é de cerca de 1 (linha): para cada 12 usuários. Os provedores pagam pela instalação de tais linhas e mensalmente pagam como usuários comuns. Detalhe – atualmente em S. Paulo as linhas fornecidas para os provedores, em feixes de 30 linhas, só podem ser usadas unidirecionalmente para receber chamadas, embora se pague o preço de linha comum bidirecional.” Disponível no site: < www.abranet.org.br >, acesso em 15/08/2.003.

³² O papel do TCP/IP no provimento de acesso a internet já foi explanado no item 2.3 deste trabalho.

adequar a um tipo legal, respeitando, assim, o princípio constitucional da estrita legalidade. Nesse passo, o serviço de acesso prestado pelos provedores pode ser caracterizado como um serviço de comunicação, estando compreendida na prestação de serviço “por qualquer meio”, haja vista, que possibilitam a emissão, recepção e transmissão da comunicação.

Nesse sentido, adequada é a lição de Helenilson Cunha Pontes (2.001:350):

... para a caracterização do ‘serviço de comunicação’, fato imponível do ICMS, é irrelevante a forma, o meio pelo qual a comunicação se realiza. O legislador não optou por uma definição estrutural, mas teleológica. O legislador complementar não se preocupou em identificar *numerus clausus* as formas ou as características técnicas que os serviços de comunicação devem assumir para se submeterem à incidência do ICMS. Ao reverso, o legislador deixa claro o absoluto caráter teleológico do tipo tributário por ele construído, no que tange aos meios que o serviço de comunicação pode assumir para se submeter ao ICMS. O serviço de comunicação, *prestado por qualquer meio*, se submete à incidência do ICMS. ³³ (grifos no original)

Por conseguinte, o usuário fazendo uso do serviço do provedor pode se comunicar com outros computadores conectados à rede. O ICMS só incidirá quando, efetivamente, a comunicação se verificar, tributando-se a execução do serviço, ou seja, quando o usuário for identificado pelo provedor e este lhe atribuir um endereço lógico temporário para que possa navegar na internet.

Roque Antônio Carrazza (2.003:157) esposa que, para que se configure a prestação onerosa do serviço de comunicação é necessário que emissor e receptor da mensagem sejam postos em contato por um terceiro, que mediante contraprestação econômica, disponibiliza os meios para que troquem mensagens.

Ora, no caso em tela, os provedores podem ser caracterizados como um terceiro que é contratado pelo usuário, mediante remuneração mensal, para que lhe

³³ Assevera Newton de Lucca (2.001:133) que: “Verifica-se, portanto, que a lei regente do ICMS exige a onerosidade na prestação do serviço de comunicação para que se possa cogitar de sua incidência. De outro lado, no entanto, ela abre um vasto leque de possibilidades para que se dê tal incidência, albergando-a e dilargando-a com o uso da expressão ‘por qualquer meio’, de amplo espectro.”

forneça os protocolos necessários que viabilizem a navegação na internet e como corolário à possibilidade de troca de mensagens.

Nesse diapasão, seguindo o modelo de relação comunicativa dada por Umberto Eco, o emissor da mensagem seria o responsável pelo endereço eletrônico visitado e o receptor ou destinatário, pessoa certa e determinada, seria o internauta.

O provedor depende do sistema de telecomunicações para que possa disponibilizar uma conexão com a rede mundial de computadores.

Sobre essa afirmativa Marco Aurélio Greco (2.003:52) pondera que o acesso a internet é composto por camadas superpostas, sendo que a primeira pode ser chamada de “camada de ligação física “ entre o usuário e o provedor que é viabilizada pela prestadora de telefonia que conecta o computador do usuário ao computador do provedor. A segunda camada é denominada de “camada de conexão lógica”, pois é nesta fase que o provedor aloca ao usuário um endereço lógico, assegurando a constância da comunicação e o fluxo de pacotes. A última camada é chamada de “camada de aplicativos”, onde atuam programas que serão acionados para desempenhar funções específicas como os de bate-papo, correio eletrônico, etc.

E, ainda, o referido autor (GRECO, 2.003:52) enumera cinco características diferenciadoras entre o serviço de telefonia e o serviço de provimento de acesso à Internet:

a) endereço: o serviço de telefonia apóia-se em endereços físicos em que há a indicação concreta de onde o usuário esta, enquanto isso, o provedor apóia-se em endereços lógicos, que variam a cada sessão;

b) conexão: no sistema de telefonia a conexão se dá entre dois endereços físicos, sendo que o caminho percorrido permanece inalterado durante todo o tempo da ligação. No caso da internet o roteador procurará o melhor caminho possível para envio das mensagens;

c) fluxo: no sistema de telefonia será contínuo e na internet será feito por pacotes, onde as mensagens são partilhadas e remontadas no endereço do destinatário;

d) controle de erro: somente o provedor propicia um controle automático de erro;

e) aspecto tarifário: a cobrança no sistema de telefonia é feita de modo proporcional à distância dos pontos físicos que estão conectados, e na internet, que possibilita a conexão com todo o mundo, o usuário efetua o pagamento de tarifa, geralmente, local.

Assinale, ainda, os argumentos conclusivos do mencionado douto, para caracterizar o serviço de provimento como sendo de comunicação e conseqüente incidência do ICMS:

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 é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre 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.

Corroborando o assunto, Celso Ribeiro Bastos (2.001: 74) acrescenta que:

Não há negar-se que na internet há uma comunicação num ambiente próprio, qual seja, o computador. Através do acesso à internet a comunicação se faz por intermédio do envio de mensagens, da reprodução de sons e imagens, dentre outros. Portanto, existe aqui um ambiente de comunicação diferente do que é propiciado pelos serviços de telefonia, onde a troca de informações se encontra restrita à reprodução, ou transmissão do som. Em sendo assim, resta claro que há a criação de um novo meio de comunicação e, por conseguinte, de uma nova prestação de serviço de comunicação que é realizado pelos provedores de acesso à internet.

Semelhantemente, é o parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CAT/Nº 1.093/97):

(...)

21. Toda a estrutura que o provedor possui é voltada unicamente à finalidade de realização da comunicação via internet. O fato de alguém ter acesso a um terminal telefônico comum e, através dele, à rede pública de telecomunicações, não constitui, por si só, a possibilidade de interligação à internet. O serviço oferecido pelo provedor é absolutamente necessário para que a comunicação ocorra por intermédio desse meio.

(...)

23. Diante de todo o exposto é forçoso concluir que o serviço prestado pelos provedores de acesso ou informações, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade de serviço de comunicação.³⁴

Pelas razões anteriormente explanadas, é mister concluir que a segunda linha de argumentação não merece guarida, ensejando a total possibilidade de incidência do ICMS na atividade do provedor de acesso à internet, como já decidiu a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça:

³⁴ O Estado do Paraná, através da Consulta n.º 168/96 entende possível a tributação pelo ICMS, rezando 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. É o serviço de suporte físico, segundo Pontes de Miranda; é a relação comunicativa de caráter negocial, do prof. Carrazza.”

EMENTA: 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 n.º 87/1.996. Lei n.º 9.472/1.997. 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu que “o provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou 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”, p. 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 n.º 87, de 13/09/1.996, 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 e 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 define o art. 61, da Lei n.º 9.472, de 16/07/1.997. 9. Recurso provido. Decisão unânime.

Todavia, deve ser salientado, que a 2ª Turma do STJ, já se pronunciou em sentido contrário, defendendo a não incidência do ICMS :

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

Outrossim, o argumento de que a atividade do provedor é dispensável no acesso a internet, (CARRAZZA, 2.003:184) pois estes dependem do sistema de telecomunicações, não pode ser considerado, pois sem o uso do Protocolo TCP/IP que é prestado pelo provedor, o usuário não teria acesso à rede mundial de computadores, salvo se contratasse uma linha dedicada ligada a um backbone.

Ao ensejo da conclusão deste item, mister ponderar que a Hermenêutica preocupa-se com o resultado provável de cada interpretação. No caso em tela, o interesse da coletividade deve se sobrepor a valores de ordem econômica.³⁵

Dessa forma, o recolhimento do ICMS pelos provedores de acesso à internet, constituem uma receita pública.

Como já salientado no início deste trabalho, o Estado tem por objetivo a realização de obras e prestação de serviços públicos, para que os direitos fundamentais de cada cidadão como educação, saúde, lazer e outros, possam ser concretizados. Tudo isso implica em dispêndio de dinheiro. Os tributos, como forma de receita derivada fornecem os recursos financeiros para que o Estado realize as suas metas políticas.

Em consonância com o acatado, Carlos Maximiliano (2.000:165) faz a seguinte explanação:

É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem decorrência. Portanto, dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza a melhor *conseqüência* para a coletividade. (grifo no original)

³⁵ A jurisprudência recentemente decidiu que: Acórdão: agss 1084 / sp ; agravo regimental na suspensão de segurança 2002/0100557-3. EMENTA: “Suspensão de segurança (deferimento). Agravo regimental (cabimento). Presidência do Superior Tribunal (competência). Norma constitucional (forma reflexa). Não-recolhimento de quantia a título de ICMS. Lesão à economia pública (art. 4º da Lei nº 4.348/64). Interesse público. I - É competente o Presidente do Superior Tribunal de Justiça para apreciar pedido de suspensão de liminar quando a controvérsia gira em torno de questão de mera legalidade. II - Na espécie, o conflito com a norma constitucional ocorre de forma reflexa, o que não permitiria, em tese, a interposição de recurso extraordinário. III - O não-recolhimento de quantia superior a R\$ 24.000.000,00 a título de ICMS incidente sobre o provimento de acesso à internet causa grave lesão à economia pública. IV - O interesse privado não deve sobrepor-se ao público. V - Agravo improvido. VI- Votação unânime.” Data da decisão: 03/02/2.003. Órgão Julgador: Corte Especial. Min. Relator Sr. Nilson Naves

Assim, no conflito entre o interesse privado e a realização de serviços que interessam a todos indistintamente, deve, com certeza, prevalecer o interesse público. O bem jurídico a ser protegido é de maior relevância se cotejado com o interesse econômico das empresas prestadoras de serviço de provimento de acesso à internet.

Resta salientar, afinal, que o atendimento do interesse público, como mencionado no presente caso, não afronta o princípio da legalidade, ao contrário, lhe dá validade, na medida em que a lei tributária deve ser aplicada sem margem de discricionariedade pelo legislador.

5 O PROVEDOR DE ACESSO E A INCIDÊNCIA DO ISS

A doutrina também oscila no que tange a incidência do ISS sob os serviços prestados pelos provedores.³⁶

O artigo 156, inciso III, da Constituição Federal preceitua que é cabível a cobrança do ISS sobre os serviços que forem definidos em lei complementar, desde que não compreendidos na competência estadual e do Distrito Federal.

Logo, se o provimento de acesso à internet não pode ser tido como serviço de comunicação, excluído, assim, da incidência do ICMS, poderia, ao menos em tese, ser alcançado pelo imposto municipal sobre serviço de qualquer natureza (ISS).

A lista da Lei Complementar n. 56/87, define os serviços passíveis de tributação, sendo que a inexistência de previsão do serviço impossibilita a incidência do ISS, já que o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, dispõe que só serão alcançados os serviços “definidos em lei complementar”.

Salienta-se que os serviços prestados pelos provedores não se encontram elencados na referida lista.

A doutrina entende que a referida lista é taxativa e que, portanto, inviável a tributação dos serviços dos provedores.³⁷

No entanto, há entendimento de que os serviços dos provedores poderiam ser enquadrados no item 24 da lista de serviços, que dispõe: “24 – Análise, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza.”

³⁶ O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul já decidiu que: **EMENTA:** Direito tributário. ISS. ICMS. Empresa prestadora de serviço de comunicação. Acesso à internet provedor. Exegese do art. 156, inc. III, da CF/88. O provedor de acesso à internet presta serviço de comunicação sujeito a incidência de ICMS, excluída a incidência do ISS por força do art. 156, III, da Carta Política. Precedente do STJ. Recurso desprovido. Sentença confirmada em reexame necessário.

³⁷ Esse foi o entendimento do 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo. Apelação Cível 886.646-0. **EMENTA:** “ISS – Provedor de acesso à Internet – Impossibilidade de analogia a quaisquer serviços listados – Serviço não tributável pelo Município – Exegese. Comentário: As prefeituras não podem cobrar o Imposto sobre Serviços (ISS) dos provedores de acesso à Internet porque os serviços que prestam aos seus clientes não estão expressamente previstos na legislação tributária.” Data da decisão: 15/08/2.000.

Inobstante o posicionamento exposto, não se pode concluir que os serviços dos provedores constituem análise de sistemas e processamento de dados, pois, como já dito, tais serviços oferecem os meios materiais para que se opere a entrada do usuário na rede mundial de computadores, mediante a atribuição do protocolo TCP/IP, o que impossibilita a analogia a quaisquer dos serviços listados.

Por outro enfoque, Roque Antônio Carrazza (1.999:615) salienta que a lista é meramente exemplificativa, em razão da autonomia municipal em tributar os serviços que não são de competência dos Estados e Distrito Federal, não podendo uma Lei Complementar restringir a competência do Município.

Diante disso, conclui Carrazza (2.003, 183) que o serviço prestado pelo provedor pode ser tributado por meio do ISS, por constituir-se um serviço de qualquer natureza que não está compreendido no artigo 155, inciso II, da Carta Magna.

Convém mencionar que a Lei Complementar 116/2.003, que ampliou a lista de serviços, também não faz referência aos serviços prestados pelos provedores.

CONCLUSÃO

As construções doutrinárias pertinentes ao tema aliadas a toda pesquisa realizada ao longo deste trabalho permitem concluir que na atividade de provimento de acesso à internet pode incidir o ICMS.

A Lei 9.472/1.997 atribui aos serviços prestados pelos provedores a natureza de serviço de valor adicionado, natureza esta que é irrelevante para o direito tributário, pois se trata de atribuição de lei não tributária.

Importa dizer, a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua (artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei Complementar n. 87/96).

A Constituição Federal está acima de qualquer lei ordinária. É aceitável a Teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, proposta por Kelsen, onde as normas não estão todas no mesmo patamar.

Por isso, pouco importa a natureza de serviço de valor adicionado. O provedor presta serviço de comunicação e está submetido à tributação pelo Fisco estadual, pois proporciona os meios materiais que viabilizam a comunicação.

E ainda, prescreve o artigo 4º da Lei Complementar n. 87/96, que sujeito passivo da obrigação é todo aquele que realiza com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, prestação de serviço de comunicação. Não resta dúvida, no atual contexto, que o provedor realiza sua atividade com intuito econômico, pois cobra mensalmente de seus usuários os serviços efetivamente prestados.

Assim, o texto expresso no artigo 155, inciso II, da Carta Magna, deve ser aplicado para abarcar os serviços prestados pelos provedores, adaptando-se o alcance da expressão “serviço de comunicação” a evolução que se opera na vida

social. A norma jurídica varia de significado com o transcorrer do tempo e a marcha da civilização (MAXIMILIANO, 2.000:16).

Em virtude das considerações realizadas ao longo deste trabalho, com ênfase na pesquisa doutrinária e jurisprudencial, mister concluir que a resposta à indagação proposta no início deste trabalho deve ser afirmativa. Significa dizer, o provedor está sujeito ao recolhimento do ICMS, a atividade por ele desenvolvida é um serviço de comunicação.

Por conseguinte, incabível a tributação pelos Municípios através do ISS, pois o artigo 156, inciso III, é claro ao dispor que a instituição do imposto, só é possível sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Como se observa, a solução proposta nesse trabalho respeita os princípios constitucionais tributários que norteiam o Sistema Tributário Brasileiro, sobretudo o princípio da legalidade. Sendo assim, o pagamento do ICMS é dever jurídico que se impõe aos provedores de acesso à internet.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABRANET (Associação Brasileira dos Provedores de Acesso, Serviços e Informações da Rede Internet). **Como funciona um provedor de acesso internet**. Disponível em< www.abranet.org.br>. Acesso em 15/08/2.003.

ALVES, Francisco de Assis. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Direito tributário e internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 9. ed, São Paulo: Saraiva, 2.003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**; 3. ed.; São Paulo: Saraiva, 1.994.

BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**; 15. ed. ver. e atualizada por Dejalma de Campos; Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BRASIL. Constituição Federal, código comercial, código tributário nacional. Organizadora do código comercial Vera Lúcia de Mello Franco; organizador do código tributário nacional Roque Antonio Carrazza; obra coletiva de autoria da Editora Revista dos Tribunais. 5. ed., São Paulo: RT, 2.003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 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 n.º 87/1.996. Lei n.º 9.472/1.997. Recurso Especial 2001/0056816-9.

Relator: Min. José Delgado: Primeira Turma. Data da decisão: 21/06/2001. Disponível em : <<http://www.stj.gov.br> >. Acesso em 04/07/2.003.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Agravo regimental na suspensão de segurança 2.002/0100557-3. Acórdão 1084/sp. Relator: Min. Nilson Naves: Corte Especial. Data da decisão: 03/02/2.003 Disponível em : <<http://www.tj.sp.gov.br> >. Acesso em 04/07/2.003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário – ICMS – Serviço prestado pelos provedores de internet – Lei 9.472/97. Recurso Especial 2002/0099939-5. Relatora: Min. Eliana Calmon: Segunda Turma. Data da decisão: 24/06/2.003. Disponível em : <<http://www.stj.gov.br> >. Acesso em 06/08/2.003.

BRASIL. Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo. Apelação. Apelação Cível 1886.646-0. Data da decisão: 15/08/2.000.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação e Reexame necessário n. 70003084282. Relator: Túlio de Oliveira Martins: Segunda Câmara Cível. Data da decisão:04/12/2.002. Disponível em <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em 09/10/2.003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**, 9. ed, São Paulo:Malheiros, 2.003.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**, 13. ed, São Paulo: Malheiros, 1.998.

CARVALHO, Rubens Miranda de. **ICMS : Comentários à lei complementar n. 87, de 13-09-1.996**, São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1.998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**, v.1, São Paulo: Saraiva, 1998,

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, **Minidicionário da Língua Portuguesa**, Ed. Nova Fronteira, 1985.

GLOSSÁRIO. Disponível em :< <http://www.nets.com.br/portg/glossario/htm>>. Acesso em 11/07/2.003.

GRALLA, Preston. **Como funciona a internet**, São Paulo: Editora Quark, 1.996.

GRECO, Marco Aurélio. Provedores de acesso e o ICMS. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano XXIII, n. 69, p. 47-54, maio 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 2.ed., São Paulo:Atlas, 1.997.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**; 10. ed.; São Paulo:Atlas; 2.001.

LUCCA, Newton de. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**,12. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1.997.

_____. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**, 3. ed., São Paulo: Atlas, 2.000.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**, 18. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2.000.

MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

NEME, Márcia de Freitas Castro; NASRALAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo 'TV a cabo' e 'direct to home', 'internet' e 'paging': ICMS x ISS. **Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 26, 1.999.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e competência tributária**, São Paulo: Dialética, 2.001.

PONTES, Helenilson Cunha. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Tributação na internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

SCAFF, Fernando Facury. O direito tributário das futuras gerações. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**; 11. ed.; São Paulo: Malheiros, 1.996.

TAVARES, André Ramos. Tributação na era da internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Tributação na internet**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2.001.

VERGUEIRO, Guilherme von Muller Lessa. A tributação do provedor de acesso. **Revista do Advogado**, São Paulo, ano XXIII, n. 69, p. 55-66, maio 2003.