

**A TRIBUTAÇÃO NOS PROVEDORES
DE ACESSO À INTERNET**

Fernanda Drummond Parisi*

1 A Internet e suas implicações no âmbito do direito tributário

Assim como os demais meios de comunicação, a Internet surgiu com o desenvolvimento da tecnologia aliado à necessidade humana de comunicar-se. Há cerca de trinta anos, nos laboratórios de pesquisa das universidades americanas, iniciou-se um procedimento experimental consistente no estabelecimento de uma ligação entre diversos computadores prescindindo de uma central, cuja finalidade era a troca de informações entre os computadores, isto é, por meio do hodiernamente tão conhecido meio eletrônico.

O projeto, de cunho universitário, desenvolveu-se e transformou-se em um dos mais recentes fenômenos tecnológicos, cujas implicações no âmbito econômico, social, cultural e do direito remontam paulatinamente mais e mais importância.

Podemos comparar a Internet e as mudanças promovidas nas vidas e hábitos das pessoas com o rádio e a televisão quando surgiram, uma vez que todos são espécies de um gênero de mídia de amplo alcance, pelos quais milhares de informações são transmitidas instantaneamente.

A Internet efetivamente chegou ao Brasil em 1995, quando foi disponibilizada para o setor comercial, e os ministros das Comunicações e da Ciência e Tecnologia divulgaram uma nota oficial sobre a implantação, administração e uso da Internet no Brasil, na qual previam a criação de um Comitê Gestor da Internet, cujas principais atribuições seriam: a) fomentar o desenvolvimento dos serviços de Internet no Brasil; b) recomendar padrões e procedimentos técnicos e operacionais para a Internet no Brasil; c) coordenar a atribuição de endereços eletrônicos, o

* Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

registro de nomes de domínios e a interconexão de espinhas dorsais; d) coletar, organizar e disseminar as informações sobre os serviços Internet.

Em 31.05.1995, os Ministérios das Comunicações e da Ciência e Tecnologia editaram a Portaria Interministerial 147 que criou efetivamente o Comitê Gestor Internet, que veio a sofrer modificações por portarias editadas dali em diante.

Neste mister, importante mencionar a atual composição do Comitê Gestor que conta com representantes dos seguintes órgãos: Ministério das Comunicações, Ministério da Ciência e Tecnologia, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico), Anatel, Provedores da Infra-estrutura e Telecomunicação, Provedores de Acesso e Serviço de Internet, da Indústria de Informática e Softwares, Comunidade Acadêmica, Comunidade Empresarial, Comunidade de Usuários de Serviços Internet e Comunidade Educacional e Cultural.

E assim, uma vez disponibilizada a rede para o setor comercial, temos um vultoso e constante crescimento no número de usuários, bem como o desenvolvimento de novas tecnologias que dão suporte à Internet, haja vista que hoje a rede pode ser acessada por meio da telefonia fixa, inclusive em banda larga, cabos (fibra óptica), via satélite, telefonia móvel (WAAP), e ainda a difusão de dados apoiada no espectro da televisão digital, as redes celulares de terceira geração que, em três anos, chegarão ao Brasil.

De fato, o vasto campo de oportunidades ofertado pela Internet propicia a realização de inúmeras atividades ensejadoras de tributação. A título exemplificativo podemos citar as operações de exportação, sobre as quais incidiria o I.I. (Imposto de Importação); operações de cunho financeiro, como aplicações sujeitas à incidência do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras); comércio eletrônico e a conseqüente circulação de mercadorias – ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços); prestação de serviços *on-line*, por profissionais liberais, como, *v.g.*, a sessão de terapia mediante videoconferência, sujeita ao ISS (Imposto Sobre Serviços), e tantas outras aqui não elencadas.

Neste diapasão, importante ressaltar que o comércio eletrônico não configura nova modalidade de operação econômica, é o mesmo comércio de sempre, que, no entanto, conta com um novo meio de interação entre o consumidor e o ponto de venda. Sua utilidade consiste, principalmente, na automação de negócios, reduzindo-se processos, custos e otimizando as entregas e pagamentos de mercadorias e serviços.

Não obstante a tangibilidade das operações eletrônicas, e a preemência de regulamentação mais específica sobre as questões relacionadas à Internet, como é cediço, a atividade legiferante brasileira raramente acompanha as evoluções sociais, quanto mais as tecnológicas. Destarte, ressaltamos a importância dos estudos em matéria de tributação na Internet, os quais estão apenas começando, e existem inúmeros aspectos que merecem ser objeto de análise aprofundada, para que possamos dentro em breve contar com uma doutrina consistente acerca do temário.

Neste artigo,¹ optamos por focalizar a nossa análise na questão concernente ao serviço de provimento de acesso à Internet e sua tributação, de modo que passamos a discorrer de maneira concisa sobre questões que reputamos imprescindíveis para a formação de alicerce para a edificação da nossa tese.

2 Os provedores de acesso e a regulamentação do Ministério das Comunicações e da Anatel

Preliminarmente se faz necessária uma breve elucidação sobre a Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações, órgão público, pertencente à Administração Pública Indireta.

Nesses lindes, cuida-se a Anatel de Autarquia Federal criada em 1997 pela Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/97), incumbida de regulamentar todas as atividades de telecomunicações do país – tem a competência para conceder a outorga de concessão, permissão ou autorização de exploração dos serviços de telecomunicações, de acordo com as suas modalidades, e atua, ainda, como órgão fiscalizador da exploração destes serviços, e também dos serviços de radiodifusão, contando para tanto com prerrogativas especiais, como o poder de polícia, podendo, no exercício de suas funções, vir a lacrar entidades que atuam de forma ilegal ou irregular, bem como requerer judicialmente a busca e apreensão de seus equipamentos.

Entrementes, antes de analisarmos a posição da Anatel frente aos provedores de acesso, e qual a regulamentação expedida por este órgão em relação ao assunto, mister observar o disposto na Portaria 148, de 31.05.1995, expedida por Sérgio Motta, Ministro das Comunicações na época, tendo em vista que muitas das atribuições designadas à Agência, antes da sua criação, ficavam a cargo do Ministério das Comunicações.

Tal portaria aprovou a Norma 004/95 que trata do uso dos meios da rede pública de telecomunicações para acesso à Internet, sendo a primeira norma brasileira a tratar do assunto.

Esta norma expõe conceitos que servem de alicerce para o desenvolvimento deste trabalho, pois se faz imprescindível o conhecimento do que são os serviços e redes de telecomunicações utilizados pelos provedores de acesso na execução das suas atividades, permitindo que se verifique a caracterização ou não da hipótese de incidência tributária prevista na legislação que instituiu o ICMS, tornando ou não possível a tributação incidente sobre os provedores de acesso.

Neste passo, colacionamos os seguintes conceitos exarados na referida norma:

- a) *Internet*: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comuni-

¹ Este artigo é uma reprodução parcial da monografia de graduação da autora pela Universidade Mackenzie, também intitulada *A tributação nos provedores de acesso à Internet*, redigida sob a orientação do professor Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

cação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores;

- b) *Serviço de Valor Adicionado*: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;
- c) *Serviço de Conexão à Internet* (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à 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;
- e) *Provedor de Serviço de Informações*: entidade que possui informações de interesse e as dispõe na Internet, por intermédio do Serviço de Conexão à Internet.

Além dos conceitos ilustrados acima, vejamos também os conceitos exarados na Lei Geral de Telecomunicações:

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

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 [...].

Dos conceitos, deduz-se que o provedor de acesso à Internet é um serviço de valor adicionado, pois não consiste em meio pelo qual as mensagens ou informações vão transitar, e nem sequer atende aos requisitos técnicos próprios dos serviços de telecomunicações. Cuida-se, portanto, de um serviço que agrega valor aos serviços de comunicação já existentes, dos quais se utiliza para dar acesso a uma tecnologia denominada telemática,² que permite a veiculação de dados, de mensagens e até mesmo de voz (Voip), mediante um processo de codificação e decodificação dos dados a ser transmitidos nos padrões preestabelecidos no chamado protocolo Internet (IP).

Uma vez analisados os conceitos legais acerca do provimento de acesso à Internet, temos um referencial para o enquadramento do serviço na hipótese de incidência tributária do ICMS ou ISS, sendo que, dada a complexidade tec-

² Telemática: processamento computacional de dados à distância, consistindo de tema de estudos interdisciplinar resultando da associação entre engenharia de telecomunicações e aplicações de informática. Artigo de Eury Pereira Luna Filho publicado em 02.03.2001 no site <www.infojus.com.br>.

nológica do serviço em apreço, não obstante a existência das definições *supra*, reputamos imprescindível o entendimento do funcionamento técnico da Internet, para que possamos de fato chegar a uma conclusão sólida acerca da tributação adequada.

Desta feita, cumpre observar que há duas espécies de provedores de acesso à Internet. A primeira consiste no provedor de pequeno porte, isto é, um provedor de alcance diminuto, cujo fornecimento do serviço de conexão à rede restringe-se a uma dada área, como um prédio de escritórios, uma escola ou hospital, por exemplo, operando por um meio próprio, pertencente àquela comunidade, prescindindo do uso dos meios de telecomunicações pertencentes às concessionárias de serviços públicos de telecomunicações.

A segunda espécie, ao contrário da primeira que explora o serviço em âmbito particular, é conhecida como o provedor de grande porte, que alcança grandes distâncias, oferecendo o serviço de conexão à Internet em uma ampla área. São os provedores que exploram a atividade comercialmente, *e.g.* UOL (Universo On-line) e AOL (America On-line).

Estes provedores usam circuitos de telecomunicações públicos e que se interligam, ou seja, utilizam meios da rede pública de telecomunicações por meio dos serviços de telecomunicações prestados pelas concessionárias que os exploram, nos termos do art. 21 da CF, como *v.g.* a Telefonica no caso da telefonia fixa comutada.

Para o nosso estudo interessa apenas a segunda espécie de provedores de acesso, que são objeto de regulamentação da Anatel e também passíveis de exercer atividades que possam ensejar tributação, haja vista que o serviço é prestado para terceiros, podendo, assim, ser concebido como uma hipótese de incidência tributária.

Em que pesem as alegações em contrário, prestar um serviço de comunicação, isto é, fazer comunicação para o tomador de serviço, seria colocar-lhe à disposição os meios necessários e suficientes para ele se comunicar com alguém, de modo que prestar serviço de comunicação não é a atividade do prestador comunicar-se com o tomador, mas sim a atividade de possibilitar que o último se comunique com terceiros.

Entendemos que a Internet se enquadra perfeitamente na definição acima, pois, por meio de seus recursos tecnológicos, viabiliza ampla comunicação entre os seus usuários.

Ainda no que concerne à matéria ora vislumbrada, cumpre esclarecer que a prestação de serviços de valor adicionado será regulamentada pela Anatel, tal qual ocorre com os serviços de telecomunicações.

Nestes lindes, de valia informar que caso as concessionárias que já exploram os serviços de comunicação de massa tenham interesse em explorar o PSCI, deverão constituir uma nova empresa, cujo objeto seja a prestação do serviço de conexão à Internet.

3 Tributação dos provedores de acesso à luz do sistema constitucional tributário

A controvérsia objeto do presente estudo preordena-se a examinar o campo de incidência dos provedores de acesso à Internet sob o manto do ordenamento constitucional brasileiro.

Tal enfoque tem toda a razão de ser, pois o direito tributário é o ramo mais constitucionalizado do nosso direito, e, ainda, é a nossa Carta Magna que fixa as competências de nossas pessoas políticas para instituir e arrecadar tributos.

Neste passo, e tendo em vista a acirrada disputa travada entre Estados e Municípios, que ativamente se têm manifestado pela cobrança do ICMS e ISS, respectivamente, oportuno será observarmos mais adiante os fundamentos sobre os quais edificam-se as divergentes teses doutrinárias sobre o assunto. Então, pode-se concluir este estudo com uma proposta consistente, lastreada principalmente nos preceitos constitucionais, e em segundo plano no Código Tributário Nacional e legislação infraconstitucional.

A questão remonta grande importância, dada a elevada carga tributária incidente em nosso país, que não raro chega a prejudicar os investimentos e o desenvolvimento socioeconômico.

Dessarte, é de suma importância a adequação do fato gerador consistente em prestar o serviço de conexão à grande rede na hipótese de incidência tributária prevista nas leis que instituem o ICMS, o ISSQN, ou, ainda, conforme facção minoritária da doutrina que prega a não-incidência de ambos os impostos mencionados, ou até mesmo a imunidade que recairia sobre o provedor de acesso.

De fato, cuida-se do cerne da questão, uma vez que, para que nasça a obrigação tributária, é necessário que ocorra no mundo fenomênico o fato gerador previsto em lei.

Encontramo-nos, portanto, defronte a leis obsoletas para enquadrar um serviço novo, que, não obstante seja um serviço de valor adicionado consoante entendimento firmado no item anterior, reveste-se de natureza peculiar, de cunho tecnológico, que divide a doutrina e os estudiosos em duas correntes: uma que o considera um serviço de comunicação, passível da incidência do ICMS, nos termos do art. 155, II, do Diploma Maior; outra que o considera um serviço de qualquer natureza, conforme a competência municipal estatuída pelo art. 156, III, também da CF.

Antes de nos atermos detidamente sobre as diferentes concepções doutrinárias, cumpre esclarecer de plano que reputamos absolutamente infundadas as teses que defendem a não-incidência de tributos sobre a prestação do serviço de conexão à Internet, bem como a infeliz teoria da aplicabilidade da imunidade tributária sobre o serviço em questão.

A nosso ver, fornecer o provimento de acesso à Internet consiste na prestação de um serviço a terceiros, a título oneroso, ensejador da incidência de tributos, tal qual ocorre com os demais serviços prestados comercialmente. Caso con-

trário, tratar-se-ia de avultante desrespeito ao princípio da isonomia, consagrado em nossa Constituição, havendo inclusive temerária injustiça, caracterizada pela proteção dada àqueles que prestam a aludida modalidade de serviço, que dispõem de imunidade ou isenção, em detrimento dos demais prestadores de serviços que atuam da mesma forma, ainda que o serviço por eles prestado possua objetos distintos.

Em relação às pouquíssimas teses que defendem a imunidade dos prestadores do serviço de conexão à rede mundial de computadores, mister elucidar que o instituto da imunidade recai tão-somente sobre os casos previstos expressamente na Carta Magna, a exemplo dos livros, periódicos e papéis destinados à sua impressão, consoante disposto no art. 150, VI, *f*, do Texto Excelso.

O provedor de acesso à Internet não foi beneficiado pelo instituto da imunidade. Provavelmente aqueles que sustentam a plausibilidade de conferir-se imunidade tributária aos provedores de acesso consubstanciaram sua convicção na comum confusão entre os provedores de acesso à rede e os provedores de conteúdo na rede, que, por sua vez, fornecem notícias, textos, reportagens, informações das mais diversas e até mesmo os chamados *e-books*, isto é, livros eletrônicos, aos seus assinantes.

A título exemplificativo podemos mencionar o UOL (Universo On-Line), que presta os dois serviços: de conexão à Internet e o de provedor de conteúdo, consignando aos seus assinantes, de modo privilegiado, o acesso a revistas, e informações em geral, indisponíveis aos demais internautas.

Deste modo entendemos que a citada corrente minoritária da doutrina que avalia como pertinente a imunidade dos provedores de acesso considera o serviço por eles prestado aquele ofertado pelos provedores de conteúdo, conforme supramencionado, julgando que a imunidade conferida aos livros e periódicos também seria aplicável aos provedores de conteúdo, que do mesmo modo fornecem informações.

Uma vez explicitadas as considerações acima, remanescem como objeto de estudo as duas principais correntes doutrinárias a respeito da tributação incidente sobre os provedores de acesso, ou seja, as que propagam a incidência do ICMS e do ISSQN.

Neste ensejo, fica uma última questão relevante a ser abordada neste item, a qual diz respeito a bitributação. Devemos apontar o fato de que a nossa Constituição Federal adota o sistema da discriminação da competência tributária, de forma a impedir sobre um mesmo fato gerador a cobrança de tributos por poderes tributantes diferentes.

A bitributação ocorre num dado país, no qual os poderes imbuídos de competência para tributar impõem tributos sobre um fato gerador idêntico, ou, ainda, quando um ente estatal impõe mais de um tributo sobre um único fato gerador.

Alguns juristas têm observado em relação às teses que defendem a incidência do ICMS na prestação do serviço de conexão à Internet, um possível risco de

ocorrência da malfadada bitributação. Por sua inexorável eloquência, utilizamo-nos da explicação do eminente desembargador Newton de Lucca (p. 138):³

[...] A partir de então, o Provedor de Serviços Internet faz o “roteamento” da ligação telefônica por canais dedicados contratados da Embratel, que, por sua vez, conecta-se a uma empresa estrangeira através de seus canais internacionais, possibilitando o acesso do Provedor e seus clientes à Internet. *Sobre o preço de utilização desses canais, cobrados pela Embratel dos Provedores de Serviço Internet, incide o ICMS à alíquota de 25% [...] Em virtude de tais aspectos – ainda que sumariamente expostos – parece-me que a incidência de duas alíquotas de 25% sobre o acesso à Internet não se compadece com a índole eminentemente democrática que a ela deve ser dada* (grifos nossos).

Tal questão reveste-se de luminosa peculiaridade, pois se concebido que o provimento de acesso à Internet é um serviço de comunicação, e tendo em vista ser o provedor um usuário do serviço de telecomunicação que lhe dá suporte, este provedor estará sujeito ao pagamento do ICMS em duplicidade, uma vez como usuário do serviço de telecomunicação, e outra como prestador do serviço de comunicação.

Em termos práticos, os valores pagos a título de ICMS pelos provedores serão transferidos aos usuários de seu serviço, pois tais valores serão incluídos nas tarifas por eles cobradas de modo que resta aos usuários pagar o ICMS incidente sobre os serviços de comunicação a eles prestados.

Evidentemente a questão *supra* implica maior reflexão, por parte de todos, em relação ao risco da bitributação, caso se conclua tratar-se o SCI de um serviço de comunicação.

4 A incidência do ICMS e seus fundamentos

Dentre os estudiosos do assunto em apreço, a corrente doutrinária majoritária, encabeçada pelo eminente jurista Marco Aurélio Greco, defende a incidência do ICMS sobre o serviço de conexão à Internet, devido ao fato de considerar esta conexão como um serviço de comunicação, consubstanciando seu entendimento nos estudos aprofundados referentes ao funcionamento técnico da Internet realizados por Greco em seu brilhante livro *Internet e direito*.

Tendo em vista que o presente estudo visa a demonstrar que a tributação incidente sobre os provedores de acesso à Internet deve ser lastreada nos preceitos constitucionais, vejamos o que dispõe a Carta Magna em seu art. 155, II:

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

³ *Tributação na Internet*, p. 138.

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.

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta Magna de 1988 estabeleceu em seu art. 34, § 8.º, que se no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não fosse editada uma lei complementar que regulamentasse a instituição do ICMS, este imposto reger-se-ia pelos convênios celebrados entre os Estados-membros da Federação.

Tal disposição logrou efeitos até dezembro de 1988 quando foi firmado o Convênio n. 66, que traçou normas gerais sobre o ICMS, e vigorou em âmbito nacional até ser revogado em virtude da promulgação da LC 87/96, que atendeu à disposição contida no art. 155, XII, do Diploma Maior, que reza que a instituição do ICMS deveria ser disciplinada por lei complementar.

A Lei 87/96 dispõe em seu art. 2.º:

Art. 2.º O imposto incide sobre: [...]

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

Das disposições constitucionais e infraconstitucionais, conclui-se que, para fins de incidência do ICMS nos provedores de acesso à rede mundial, é preciso que a atividade por eles prestada possa ser enquadrada no conceito de serviço de comunicação mencionado pela Lei Maior. Neste sentido, Celso Ribeiro Bastos (p. 72):⁴

[...] Assim sendo, uma das questões que tem suscitado grandes controvérsias reside no fato de saber o real significado da expressão "serviço de comunicação" contida no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e se essa, por sua vez, pode ser aplicada a um provedor de acesso à Internet para fins de tributação pelo ICMS.

Classificar o serviço de conexão à Internet como um serviço de comunicação não é o único aspecto necessário para a caracterização do fato gerador previsto na LC 87/96. É preciso que fique clara a prestação do serviço a título oneroso, e que se estabeleça, ainda, o tempo e o local de prestação do serviço, para que fiquem preenchidos os critérios material, espacial e temporal tipificadores do tributo.

Neste passo, resta claro que apenas aqueles que prestam o serviço de conexão à Internet comercialmente, isto é, a título oneroso, cobrando uma contraprestação pecuniária de seus assinantes pelo serviço prestado, estarão, em tese, exercendo a conduta prevista no art. 2.º da LC 87/96.

⁴ *Tributação na Internet*, p. 72.

4.1 O serviço de conexão à Internet classificado como um serviço de comunicação

Ponto de exacerbada importância, a classificação do provimento de acesso à Internet como um serviço de comunicação é o alicerce sobre o qual se edifica toda a doutrina que prega a incidência do ICMS sobre os PSCIs.

Indubitavelmente, cuida-se o SCI de um serviço de valor adicionado, nos termos da Norma 04/95 do Ministério das Comunicações e da Lei Geral de Telecomunicações, conforme ficou demonstrado no item 2.

Entretantes, os juristas que asseveram ser o SCI um serviço de comunicação sobrepõem o estabelecido nos textos legais supramencionados, afirmando que tal serviço de valor adicionado reveste-se de natureza de serviço de comunicação.

Evidentemente que a questão não pode ser dirimida somente com subsídios normativos, pois envolve a apreciação de uma nova tecnologia, a qual precisa ser compreendida por nós operadores do direito.

Os autores que consideram o SCI um serviço técnico afirmam que os provedores de acesso ofertam a seus assinantes um novo canal comunicacional pelo qual transitam as mensagens, os dados, informações e até mesmo as mensagens de voz (Voip), de modo que estariam os provedores fornecendo o aparato físico necessário para a veiculação das mensagens.

A tributação não recai sobre a comunicação em si, o que se de fato ocorrer-se seria um verdadeiro absurdo, pois qualquer comunicação estaria sujeita a tributação, o que é inconcebível, pois além de ser próprio da natureza humana comunicar-se, a vida em sociedade só pode subsistir se houver plena comunicação.

Deste modo, a tributação incidirá sobre os serviços que proporcionam o meio, o aparato físico para que a comunicação ocorra.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em seu Parecer 1093/97⁵ opinou pela incidência do ICMS na prestação do serviço de conexão à Internet, afirmando o seguinte:

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 deste meio.

Do exposto, depreende-se que o acesso à Internet configura o fornecimento de um canal comunicacional, que concomitantemente se distingue e se equipara ao serviço de telefonia que lhe dá suporte, e cujas características técnicas seriam mais restritas comparando-se com as dos provedores, já que na Internet a transmissão de mensagens ocorre pelo chamado *packet switching*, isto é, comutação de paco-

⁵ Retirado em 04.03.2001 do Site <www.geocities.com/Athens/Olympus/7393/icmsinternet.html>. Acesso em 04.03.2001.

tes, tecnologia completamente diferente da empregada na telefonia fixa, que transmite as informações via fios de cobre, fibra óptica ou radiofrequência.

Desta feita, a comunicação que se estabelece entre dois interlocutores que estão frente a frente se dá pela linguagem oral, falada. O som das palavras se propaga pelo ar, de modo que a comunicação realiza-se por um canal, o ar. Já a comunicação à distância só se torna eficaz se houver um meio físico capaz de transmitir por um aparato tecnológico as mensagens entre pontos remotos.

Ademais, por meio dos serviços de telefonia fixa comutada podemos alcançar receptores em âmbito nacional, sendo as chamadas internacionais promovidas pelo serviço de telefonia à longa distância, e mais, podemos efetuar apenas uma ligação por vez, por chamada. Já por meio da Internet, podemos nos conectar com receptores ou interlocutores no Brasil e no mundo todo simultaneamente, ou, ainda, mudando de um lugar para outro em questão de segundos.

O entendimento de que a comunicação pressupõe a existência de um emissor, de um receptor, de uma mensagem e de um meio físico pelo qual a mensagem possa propagar-se é notório, de modo que a nosso ver não demanda maiores explicações, razão pela qual, com a devida vênia, reportar-nos-emos tão-somente ao canal pelo qual a comunicação é veiculada.

A tese de que o provedor de acesso fornece um novo canal passível de abrigar a comunicação firma-se não obstante a incongruência que guarda com os conceitos legais já transcritos de serviços de telecomunicações e de valor adicionado.

De valia observar neste contexto a plausibilidade de se equiparar o serviço de comunicação nos termos aqui discutidos ao serviço de telecomunicação, uma vez que o vocábulo “tele” acrescentado à palavra comunicação lhe atribui o significado de comunicação à distância, que sem dúvida é o objeto deste estudo, pois examina-se a comunicação feita por interlocutores ou internautas situados em pontos distantes através de um meio físico, imbuído de utilidades tecnológicas capazes de otimizar a comunicação.

Do exposto, podemos concluir que a possibilidade lógica da incidência do ICMS fulcra-se na disponibilização do canal para que ocorra a comunicação, conduta esta que se equipara à atividade exercida pelos provedores de acesso, fazendo com que se possa afirmar que estes prestam um serviço de comunicação.

Outra questão de suma importância é a referente ao local onde deverá ser cobrada a exação tributária, pois, para que se possa cobrar um tributo em virtude da ocorrência do fato previsto em lei, é necessário saber qual o ente público competente para arrecadar a espécie cotejada.

No caso em testilha, vislumbrando-se a possibilidade de arrecadação do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, mister a identificação do local onde o serviço é prestado, para o reconhecimento do Estado competente para tributar aquela prestação. Neste aspecto, deve ser levado em conta que, em se tratando de empresas que congreguem diversos estabelecimentos, aquele considerado o principal, a sede ou matriz, será o eleito como o sujeito passivo das obrigações tributá-

rias que venham a se estabelecer, devendo portanto o pagamento dos impostos devidos pela empresa como um todo ser realizado naquela localidade.

Nestes lindes, reportando-nos ao texto constitucional, reputamos pertinente o entendimento fixado por Marco Aurélio Greco (p. 159):⁶

A Constituição Federal, no art. 155, § 2.º, XII, *d*, prevê expressamente dentre as matérias sobre as quais pode ser editada lei complementar dispendo sobre ICMS aquela que venha versar sobre fixação, “para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável o local das operações e das prestações de serviços” sujeitas ao imposto. Sob o aspecto do fundamento constitucional, cabe lei complementar para esse efeito e não vejo objeção de ordem formal à respectiva disciplina.

Além disso, oportuno salientar que a fixação do local das prestações de serviços e, precipuamente, da sede da empresa responsável pelo recolhimento dos impostos, evita conflitos de competência em matéria tributária.

A LC 87/96 regulamenta o local da prestação dos serviços sobre os quais incide o ICMS em seu art.11, III, o qual para efeitos pragmáticos transcrevemos a seguir:

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

I – [...]

II – [...]

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

o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição e ampliação e recepção; o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou semelhantes com que o serviço é pago; o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art.12;

c - 1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestador por meio de satélite; (alínea incluída pela LCP 102 de 11.07.2000); onde seja cobrado o serviço, nos demais casos.

Da análise do dispositivo legal acima transcrito, verificamos ser coerente a aplicação da alínea *d*, aos provedores de acesso, que ao menos por enquanto não disponibilizam o acesso à Internet por meio de satélites ou simples irradiação de frequências, parecendo-nos, inclusive, que nesta alínea o legislador, ao lhe atribuir cláusula tão genérica, quis resguardar o alcance da norma às demais hipóteses não abrangidas pelas alíneas anteriores.

Ora, necessário apontar ao fato de que a lei possui uma sistemática, a qual é revelada nas alíneas anteriores, que tendem a fixar como o local da cobrança do ICMS aquele em que ocorre a efetiva utilização do serviço, ou em que se materia-

⁶ *Tributação e Internet*, p. 159.

liza a prestação do mesmo. Logo, consideramos conveniente a cobrança do ICMS no local onde o assinante faz o efetivo uso do serviço.

Há de se mencionar neste ponto que a escolha arbitrária de local para o recolhimento do tributo, que vise a impedir ou dificultar o seu pagamento, pode ensejar a invocação do art. 127 do CTN, por parte da Fazenda Estadual, uma vez que este dispositivo permite que autoridade administrativa recuse o domicílio eleito.

Por estarmos tratando de um serviço de comunicação que se enquadra dentre os serviços não medidos, não podemos ignorar o que estabelece o § 6.º do art. 11 da LC 87/96, que reza o seguinte:

§ 6.º Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

A importância no exame do dispositivo acima repousa nas controvérsias que circundam a quantificação da prestação do serviço de conexão à rede. Poderia tal prestação ser medida? Sob o nosso entendimento afirmamos que em se tratando de meio suporte a linha telefônica, a resposta é sim, já que a conexão à Internet pode ser contada pelo número de pulsos telefônicos gastos durante o período que o usuário ficou *on-line*.

Já em relação à Internet fornecida por 24 horas sem interrupção, em banda larga ou por cabos de fibra óptica pertencentes a TV a cabo, a exemplo da TVA – a jato, há assertivas no sentido de que o uso do acesso à rede se torna mensurável pela taxa mensal cobrada pela entidade que a disponibilizou por 24 horas ininterruptas.

Ousamos discordar deste entendimento, pois, por mais justa que seja a cobrança de uma taxa mensal por um serviço oferecido ininterruptamente, não há como medir quantas horas dentro de um mês, foram gastas pelo assinante do provedor em conexão à rede.

Para fins da incidência do ICMS, e considerando-se o provimento de acesso como serviço não medido nos termos da lei que regulamenta o imposto em apreço, mister trazer à baila o parágrafo introduzido pela LC 102 de 2000, que determina que o imposto devido deverá ser recolhido em partes iguais pelos Estados onde se situarem o prestador e o tomador.

O rateio meio a meio proposto pela disposição *supra* nos parece absolutamente inaplicável em relação aos PSCIs, em virtude de sua estrutura técnica, que utiliza os *backbones* e redes públicas de telecomunicações em vários Estados e inclusive no exterior, indispensáveis à prestação da conexão à rede.

Ademais, um mesmo provedor pode ter sua sede num dado Estado, prestando o serviço em muitas outras unidades estaduais, em proporções das mais variadas, de modo que seria demasiadamente injusta a divisão da arrecadação em partes iguais por todos estes Estados.

- MAGALHÃES, Tina. *Prefeitura de SP vai cobrar ISS sobre anúncio na Web*. Disponível em: <<http://idgnow.terra.com.br:1485/webworld/namidia/2001/07/0111/html>>. Acesso em: 27.07.2001.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual do ISS*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- NICHOLAS, Paulo. *Comércio eletrônico e ICMS*. Disponível em: <<http://www.direito.com.br/doutrina.asp?0+1&T+350>>. Acesso em: 02.03.2001.
- PASQUALIN AFONSO DE SOUZA, Priscila. *ICMS não deve incidir sobre serviços de Internet*. Disponível em: <<http://cf6.uol.com.br/consultor/view.cfm?numero6513&print=yes>>. Acesso em: 12.09.2001.
- PORTARIA 148 do Ministério das Comunicações de 31.05.1995. Disponível em: <http://mcinternet.mc.gov.br/Biblioteca/Legislação/portariasnormas/.../Norma_004_95.htm>.
- QUADROS, Márcia. Para STJ, provedor de Internet deve pagar ICMS. *Gazeta Mercantil*, 28.06.2001.
- QUIRINO DE ALMEIDA, Arnaldo. *Tributos e a Internet*. Disponível em: <http://www.ibdi.hpg.com.br/artigos/arnaldo_quirino/001.html>. Acesso em: 02.03.2001.
- REINALDO FILHO, Demócrito. *Conhecendo a Internet*. Disponível em: <<http://www.ibdi.hpg.com.br/artigos/democritoi/007.html>>. Acesso em 02.03.2001.
- WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. *A possibilidade de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços nas operações da Internet*. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/doutrina/icmsnet.html>>. Acesso em 31.10.2000.
- ZANELLA DI PIETRO, Maria Sylvania. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2000.

7. Artigos retirados da Internet

A referência a estes artigos será incluída na relação de referências bibliográficas.

Exemplos:

- Com indicação de autoria

WALKER, Janice R. *MLA-style citations of electronic sources*. Jan. 1995. Disponível em: <<http://www.cas.usf.edu/english/walker/mla.htm>>. Acesso em 04 set. 1995.

- Sem indicação de autoria

PREFACE to representative poetry on-line version 2.0. 1996. Disponível em: <<http://library.utoronto.ca/www/utel/rp/intro.html>>. Acesso em 17 jan. 1997.

8. Destaques do autor

A Editora Mackenzie não utiliza negrito como destaque em suas publicações, devendo este recurso ser substituído por aspas, pelos autores de artigos a ser submetidos a análise para publicação na *Revista Direito Mackenzie*. O itálico deverá ser utilizado para palavras estrangeiras (inclusive latim).

9. Em folha anexa ao material enviado à Revista, o colaborador deve encaminhar uma autorização para publicação do artigo, conforme modelo a seguir:

Autorização para publicação

Título do artigo: _____
Nome(s) do(s) autor(es): _____

O(s) autor(es) do presente trabalho assegura(m) que:

1. Todos os autores mencionados acima participaram do trabalho de maneira a responsabilizar-se publicamente por ele.
2. Todos os autores revisaram a forma final do trabalho e o aprovaram, liberando-o para publicação na *Revista Direito Mackenzie*, após a preparação e revisão da Editora Mackenzie, responsável pela coordenação editorial.
3. Nem este trabalho, nem outro substancialmente semelhante em conteúdo, já foi publicado ou está sendo considerado para publicação em outro periódico, sob minha(nossa) autoria e conhecimento.
4. Este trabalho está sendo submetido à aprovação do Conselho Editorial da *Revista Direito Mackenzie* com o conhecimento e a aprovação da instituição e/ou organização de filiação do(s) autor(es).

_____/_____/_____
Local Data

Assinatura do(s) autor(es):
