

(Plano Diretor Decenal da Cidade do Rio de Janeiro), cabendo ao Departamento Geral de Patrimônio Cultural, dentre outras atribuições, supervisionar e vistoriar a execução de medidas de preservação que hajam sido estabelecidas para imóvel cujo valor cultural restou reconhecido pelo Conselho.

Haja vista a nova interpretação que com a presente aprovação dos pareceres em tela se opera em relação ao particular aspecto da legislação tributária municipal abordado na espécie tratada nestes autos, cabe ressaltar que, na esteira de remansoso entendimento doutrinário e jurisprudencial, a sua aplicação deverá verificar-se tão-somente para os casos que de futuro apresentem-se análogos, vedada a retroatividade aos casos já decididos sob a égide do entendimento anterior, e bem assim no tocante àqueles atualmente pendentes sob a regência de direito de protocolo havido com base na interpretação anterior.

De conseguinte, preliminarmente ao envio deste processado à Secretaria Municipal de Fazenda, bem como à própria PG/PDA, para as providências cabíveis, solicito ao Sr. Subprocurador-Geral, Dr. André H. Tostes, que dê ciência e oriente esses órgãos acerca do cumprimento da presente decisão.

Por fim, aprovo a Orientação Técnica alvitada pelo Sr. Subprocurador-Geral para a matéria aqui enfocada, cuja minuta se acha junta em anexo.

Dê-se ciência ao Centro de Estudos da Orientação Técnica ora aprovada, para as anotações de praxe. Publique-se.

Em 05 de outubro de 1.998.  
Alexandre Nery Brandão  
Procurador-Geral do Município

## *A Internet e o ISSQN*

**FREDERICK B. BURROWES**

PROCURADOR DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO  
MESTRE EM CIÊNCIAS PELA COPPE/UFRJ

*1. Introdução 2. As posições hoje existentes no que tange à tributação na Internet. O conceito de processamento de dados e o ISSQN 3. A Internet e o feixe de serviços 4. Porque alguns dos serviços prestados pelos sites são passíveis de tributação pelo ISSQN 5. Porque os serviços prestados pelos provedores de acesso são passíveis de tributação pelo ISSQN 6. Outras hipóteses de tributação 7. Conclusões.*

### **1. INTRODUÇÃO**

Nos últimos cinco anos, o mundo vivenciou o alargamento dos horizontes da Internet, a qual deixou a esfera acadêmica, entrou no mundo dos negócios e na vida doméstica de um sem número de pessoas, passando a incorporar funções outras diversas das trocas de mensagens e do acesso a bases de dados.

A popularização da Internet revolucionou o universo da computação e das comunicações como nenhuma tecnologia antes o havia feito. No presente estudo, avalia-se, com fulcro no atual Sistema Tributário Nacional, a legalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre alguns dos serviços prestados pelos provedores de acesso e pelos *sites* ou portais.

No que diz respeito aos chamados provedores de acesso à Internet, não desconhecemos que uma parte da doutrina tem entendido que os serviços prestados pelos mesmos enquadram-se integralmente na esfera de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços (ICMS), como serviços de comunicação, enquanto outra parte da doutrina tem defendido que na lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 56/87 não se encontra inserida hipótese de incidência abrangendo tais prestações de serviço, o que afastaria a tributação pelo o ISSQN.<sup>1 2 3</sup>

Já no diz respeito às atividades dos *sites* ou portais, estas têm merecido pouca atenção da doutrina no que se refere ao ISSQN.

Como veremos, no que tange aos provedores de acesso, colocamos como ponto central da discussão o conceito de *processamento de dados*, tal qual definido na lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 56/87, para concluirmos que a referenciada lista abarca sim a tributação dessas atividades, ao contrário do que pensa parte da atual doutrina.

Já a discussão referente às atividades dos *sites* ou portais leva em consideração a natureza jurídica dos serviços disponibilizados.

O complexo aspecto espacial da questão não é abordado no presente estudo, de forma que as conclusões que aqui chegamos, em princípio, apresentam-se válidas quando todos os envolvidos na relação jurídica tributária localizam-se dentro de um mesmo município.

A questão é importante não só sob o aspecto jurídico, mas também sob o aspecto econômico em função da diferença de alíquotas entre o ISSQN e o ICMS, visto que, para bases de cálculo similares, as alíquotas deste segundo imposto tem sido fixadas em patamares bastante superiores a do primeiro.

1 GRECO, Marco Aurélio. Internet e o Direito. *Dialética*, São Paulo, 2000, pp. 121-137.

2 CURSI, Marcel Souza. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Jurídica Consulex*, Volume 1, nº 46 Editora Consulex Ltda., Brasília, 2000.

3 CORRÊA, Gustavo Testa. Aspectos Jurídicos da Internet., Saraiva, São Paulo, 2000, pp. 30-37.

Apesar de parecer para alguns que a tecnologia existente na Internet é de surgimento recente, na verdade, apenas a popularização do uso da Internet é recente, já que sua concepção inicial surgiu nos Estados Unidos, em 1969, como instrumento de uso militar, a partir de estudos desenvolvidos no âmbito da *Advanced Research and Projects Agency* (ARPA), uma agência norte-americana que objetivava conectar os computadores dos seus departamentos de pesquisa<sup>4</sup>.

No Brasil, a Internet chegou em setembro de 1988, por iniciativa das comunidades acadêmicas do Rio de Janeiro (Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ - e Laboratório Nacional de Computação Científica - LNCC) e de São Paulo (Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP), estando, no início, seu acesso restrito à comunidade acadêmica, tal qual ocorria no resto do mundo que a utilizava principalmente para a troca de mensagens e acesso a bases de dados.

Traçamos este panorama inicial voltado principalmente para aqueles que entendem que a utilização da Internet refoge de toda e qualquer tributação, visto que tal rede seria uma coisa nova. No entanto, pensamos que tal entendimento não se coaduna com a realidade uma vez que, quando da criação das bases do nosso atual Sistema Tributário, já existiam as redes de computadores globais, inexistindo, entretanto, uma rede popular com o nome de Internet. Desta realidade, resulta parte da complexidade do tema relativo à tributação na Internet.

## 2. AS POSIÇÕES HOJE EXISTENTES NO QUE TANGE À TRIBUTAÇÃO NA INTERNET. O CONCEITO DE PROCESSAMENTO DE DADOS E O ISSQN

A possibilidade de tributação de serviços prestados via Internet, por provedores de acesso e pelos *sites* ou portais, tem provocado acirradas discussões tanto na doutrina como na jurisprudência.

A análise do tema comporta, pelo menos, quatro vertentes:

4 LEINER, M, Leiner e outros. A Brief History of the Internet, <http://www.isoc.org/internet/history/brief.html>.

a) a primeira posicionando-se simplesmente no sentido de que as atividades relacionadas com a Internet não seriam tributáveis por absoluta falta de previsão legal;

b) a segunda manifestando-se no sentido de que tais atividades seriam tributáveis somente pelo ICMS, por tratarem-se de serviços de comunicação, abarcados pela previsão do art. 155, II da Constituição;

c) a terceira defendendo que tais atividades seriam tributáveis pelo ISSQN, mas a tributação dependeria de lei complementar visto que tais serviços não estão previstos na lista de serviços definida pela Lei Complementar nº 56/87;

d) a quarta vertente, a qual nos filiamos, pugnando que alguns serviços prestados via Internet podem ser tributados pelo ISSQN, outros pelo ICMS e, por fim, alguns não são alcançados pelas atuais normas jurídicas de tributação.

A primeira vertente elencada, se prende simplesmente no fato de que as atividades relacionadas com a Internet não seriam tributáveis por absoluta falta de previsão legal, na medida em que, aparentemente, nenhum texto legal faz expressa menção aos fatos geradores que ocorrem na Internet. Segundo os defensores desta linha, outra forma de pensar ofenderia o Princípio da Legalidade Tributária.

Na verdade, tal entendimento, além de ignorar a real natureza jurídica de alguns dos fatos que se dão na Internet, não leva em consideração que quando da promulgação da Constituição e também das normas relativas ao assunto, mais especificamente o Decreto-Lei nº 406/68 com as alterações da Lei Complementar nº 56/87, redes similares à Internet já existiam. Inclusive, a própria Internet já dava os seus primeiros passos no Brasil, mas ainda restrita a círculos acadêmicos<sup>5</sup>.

5 GUIZZO, Érico. Linha to Tempo da Internet no Brasil, <http://www.lsi.usp.br/~emguizzo/inetbr/>.

No entanto, termos como *redes de computadores* e *processamento de dados* eram de usos correntes à época<sup>6</sup>, como ainda o são, mas, para alguns, numa acepção distinta, principalmente no que se refere à expressão *processamento de dados*. Em 1988, uma descrição válida para o que atualmente popularizou-se como Internet, no linguajar da época aplicável ainda hoje, seria “uma rede global de *comunicação* de dados que, via o protocolo TCP/IP, permite a interconexão de dispositivos e o *processamento de dados* de forma distribuída”.

Sobre o conceito de *processamento de dados*, cabe lembrar que na década de 80, tal palavra abarcava toda e qualquer atividade da Informática, indo do *software* ao *hardware*. Para comprovarmos tal fato basta uma rápida leitura dos livros clássicos sobre Informática da época.<sup>7 8 9 10</sup>

Ademais, na década de 80, além da Internet outras experiências em rede de computadores existiam, as quais permitiam também acesso a bases de dados, troca de mensagens e outras funções, tudo, logicamente, sem as interfaces gráficas que hoje conhecemos.<sup>11 12</sup>

Sendo assim, afirmar que o atual Sistema Tributário Nacional não define como tributáveis diversas das operações realizadas via Internet, equivale a dizer que o sistema operacional Windows, para fins tributários, não é um programa de computador, visto que à época em que a

6 TANEMBAUM, Andrew. *Computer Networks*. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, 1981.

7 GANE, Cris e SARSON, Trish. *Análise Estruturada de Sistemas. Livros Técnicos e Científicos*, 1ª ed., Rio de Janeiro, 1984, p. 1.

8 TAROUÇO, Liane Margarida Rockenbach. *Redes de Comunicação de Dados. Livros Técnicos e Científicos*, 3ª ed, Rio de Janeiro, 1984, p. 1.

9 DATE C. J. *Introdução a Sistemas de Bancos de Dados*. Editora Campus, 3ª ed, Rio de Janeiro, 1986, prefácio da primeira edição.

10 O termo *processamento de dados* caiu e desuso e foi substituído pelo termo *Informática*. No entanto, ainda, hoje algumas empresas conservam em suas estruturas os chamados CPDs ( *Centos de Processamento de Dados* )

11 Por exemplo: BITNET, USENET, XNS, DECNet e a SNA.

12 HARDY, Henry. *The History of the Net*. Master's Thesis, School of Communications, Grand Valley State University. <http://www.ocean.ic.net/stp/doc/nethist.html>.

tributação de programas de computador passou a ser possível em nosso Direito, somente existiam sistemas operacionais com interfaces não gráficas. Ainda sobre o termo *processamento de dados*, Bernardo Ribeiro de Moraes, em 1984, em obra clássica sobre o ISS,<sup>13</sup> comentando o Decreto-Lei nº 406/68 sob a égide da lista de serviços vigente antes da edição da Lei Complementar nº 56/87, compara os serviços de programação com os de processamento de dados, ambos serviços constantes no item 13 da lista de serviços, e concluiu que esta última atividade prevalece como genérica. Mais adiante, o autor, nos esclarece que os serviços de processamento de dados podem ser efetivados até mesmo a longas distâncias por sistema de teleprocessamento<sup>14</sup>.

No mesmo sentido Sergio Pinto Martins, mais recentemente, mas ainda quando a Internet certamente não era tão popular, comentando a lista de serviços introduzida pela Lei Complementar nº 56/87, conclui que "necessariamente não serão tributados pelo ISS apenas os serviços de processamento de dados por computador, mas qualquer serviço de processamento de dados, inclusive aquele feito manualmente ou por outro tipo de máquina, até por meio de teleprocessamento"<sup>15</sup>.

Nesse contexto, é de suma importância destacarmos que ambos os doutrinadores acima mencionados incluíram o teleprocessamento como parte das atividades de processamento de dados. Ainda sobre esta expressão, consta na Grande Enciclopédia Larrousse Cultural<sup>16</sup> que o teleprocessamento significa "processamento automático de dados no qual as funções de entrada e saída são efetuadas, ao menos em parte, por meios situados em lugares diferentes e ligados por telecomunicação".

13 MORAES, Bernardo Ribeiro de. São Paulo, Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços, Editora Revista do Tribuna, 1984.

14 O teleprocessamento permite o compartilhamento de recursos computacionais entre computadores situados em localidades distintas, podendo esta comunicação ser efetivada via qualquer forma de comunicação, inclusive a Internet. Sobre o assunto, com enfoque de época, veja-se Tarouco, Liane Margarida Rockenbach, op. cit.

15 MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. Malheiros Editores, São Paulo, 1995, p. 85.

16 Grande Enciclopédia Larrousse. Nova Cultural, São Paulo, 1998, p. 5623.

Observamos que a lista de serviços que passou a vigorar com a Lei Complementar nº 56/87, no item 24, manteve o termo *processamento de dados* mesmo porque, à época, este termo confundia-se com o termo *informática*, de popularização bem mais recente. É interessante destacarmos que a lei fala de *processamento de dados* de qualquer natureza, dando a entender que o legislador referiu-se a toda e qualquer espécie de *processamento de dados*.

A legislação das décadas de 70 e 80, não só no que tange aos serviços tributáveis, usava o termo *processamento de dados* com um sentido amplo. Por exemplo, no art. 1º da Lei nº 5.615 de 13/10/1970, que dispõe sobre o Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), a expressão *processamento de dados* foi empregada em sentido amplo. Por seu turno, o Decreto Federal nº 77.862 de 21/06/1976, o qual dispunha sobre o Grupo Processamento de Dados, do Serviço Civil do Poder Executivo e, em seu art. 2º, estabelecia que os profissionais de *processamento de dados* eram os analistas de sistema, os programadores, os operadores de computador e os perfuradores-digítador.

Já na Lei nº 7.711 de 22/12/1988, que dispõe sobre Formas de Melhoria da Administração Tributária, o termo *redes de processamento de dados* já se faz presente no art. 3º.

Finalmente, ainda com relação à legislação das décadas de 1970 e 1980, a demonstrar que o termo *processamento de dados* possuía, então, uma acepção amplíssima, existe o Decreto nº 97.409 de 23/12/1988 que promulgou a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Neste diploma legal, na Seção XVI, Cap. 84 consideram-se máquinas automáticas para *processamento de dados* as máquinas digitais capazes de: 1) registrar em memória programa ou programas de processamento e, pelo menos, os dados imediatamente necessários para a execução de tal ou tais programas; 2) serem livremente programadas segundo as necessidades do

seu operador; 3) executar operações aritméticas definidas pelo operador; e 4) executar, sem intervenção humana, um programa de processamento, podendo modificar-lhe a execução, por decisão lógica, no decurso do processamento.

Neste contexto, a lição do sempre citado Amilcar Falcão se encaixa perfeitamente ao admitir a interpretação extensiva no direito tributário "já que muitas vezes o legislador limita-se a mencionar um simples *nomen juris* ou a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando ao intérprete a tarefa de, com base na norma, conceituar concretamente o fato gerador em cada caso".<sup>17</sup>

Podemos, portanto, concluir que o conceito de Internet, hoje popularizado, amalga-se perfeitamente ao termo *comunicação* (do art. 155, II da Constituição) bem como o termo *processamento de dados* (do item 24 da lista de serviços instituída pela Lei Complementar nº 56/87). Ou seja, com palavras ou expressões há muito já utilizadas pelo Sistema Tributário Nacional é possível definir-se o que é Internet. Mas será isto, juntamente com a percepção da real natureza jurídica dos fatos que ocorrem na Internet, suficiente para justificar a tributação na forma defendida pela quarta vertente acima mencionada, afastando, em consequência, a segunda e terceira vertentes? Pensamos que sim.

### 3. A INTERNET E O FEIXE DE SERVIÇOS

Inicialmente, convém lembrar que a Internet não compreende um tipo de serviço único; compreende sim um feixe de serviços. A percepção relativa à existência de um feixe de serviços é vital para o tema.

Para fins tributários é conveniente estudar a prestação de serviços via Internet a partir da seguinte divisão no que se refere aos sujeitos passivos passíveis de tributação ou entidades prestadoras de serviços<sup>18</sup>:

a) os *sites* ou portais de serviços e

17 FALCÃO, Amilcar. Fato Gerador da Obrigação Tributária. Editora Forense, 6a ed., Rio de Janeiro, 1999.

18 Essa divisão não é absoluta, podendo existir casos híbridos.

b) os serviços de provimento de acesso à Internet, que possibilitam ao usuário a conexão com a grande rede.

Os *sites* ou portais podem disponibilizar um feixe de serviços abarcando por exemplo:

- a) a troca de mensagens ou *e-mails*;
- b) os chamados *chats*;
- c) a comunicação via voz ou vídeo;
- d) a transferência de arquivos;
- e) a hospedagem das chamadas *home-pages*;
- f) a consulta a bases de dados;
- g) os serviços de publicidade sob a forma dos chamados *banners*, por exemplo;
- h) a realização de leilões virtuais;
- i) o acesso ou venda de livros digitais;
- j) o acesso a revistas e jornais;
- k) o armazenamento de arquivos em servidores próprios;
- l) os serviços de busca de informações;
- m) a transferência gratuita ou paga de softwares ou programas de computador;
- n) a transferência, gratuita ou paga, de música e vídeos;
- o) os serviços de aproximação de pessoas com as mais diversas finalidades;
- p) a venda de mercadorias;

Ou seja, hoje quando alguém se conecta à Internet via um provedor de acesso, apesar de intrinsecamente estarem sendo disponibilizados serviços de comunicação, também estão sendo disponibilizados serviços outros que, como veremos, estão longe do conceito de comunicação utilizado pela Constituição quando prevê o ICMS.

Parte da complexidade do problema está justamente aí situada, na medida em que os provedores de acesso e os *sites* não se limitam a simplesmente prover um tipo de serviço.

Conforme já mencionamos, sabemos que parcela da doutrina tem entendido que grande parte dos serviços prestados pela Internet enquadram-se na esfera de tributação do ICMS. Outra parcela tem defendido que na lista de serviços veiculada pela Lei Complementar nº 56/87 não se encontra inserida hipótese de incidência abrangendo tal prestação o que afastaria a tributação via o ISSQN.

Tal entendimento nos parece que não se coaduna com a realidade do que ocorre na Internet por uma série de razões independentes entre si mas que apontam numa mesma direção no que tange à incidência do ISSQN.

#### 4. PORQUE ALGUNS DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS SITES SÃO PASSÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN

Analisando a relação exemplificativa de serviços acima, podemos facilmente visualizar que a maioria dos serviços prestados pelos *sites* ou portais não se enquadra no conceito constitucional de Comunicação. A verdade é que parte dos serviços correspondem a serviços diversos da lista de serviços instituída pela Lei Complementar nº 56/87. Alguns outros serviços relacionados nada mais são do que serviços de processamento de dados que utilizam como meio de comunicação a telefonia convencional, cabos televisivos ou ainda o rádio. Outros serviços, como os de troca de mensagens ou *e-mails*, os de *chat*, e os de comunicação via voz ou vídeo, apenas aparentam ser serviços de comunicação, sendo que em realidade, como veremos, não o são.

No que se refere a serviços correspondentes a hipóteses de incidência da lista que não a de processamento de dados, é fácil concluir que não é porque se passou a utilizar a Internet como meio ou instrumento para a realização de determinados serviços, como o de leilões (item 54 da lista de serviços) ou de publicidade (item 85 da lista de serviços)<sup>19</sup>, que estes deixaram de constituir-se em fatos geradores

<sup>19</sup> PADRÃO, Mário. *Internet: Um Novo Desafio à Administração Tributária*, parecer não publicado, 1999.

tributáveis com fulcro na lista de serviços instituída pela Lei Complementar nº 56/87. A natureza jurídica de tais serviços é ainda a mesma, com ou sem a Internet.

A prestação de um determinado serviço via mensageiro, carta, telefone, telex, o fax ou, enfim, via Internet não o transforma em serviço de comunicação. O que existe é um prestação de serviço que se utiliza de um serviço de comunicação. Nada mais. Para uma melhor compreensão do tema, vale a pena pautarmos a nossa discussão nos exemplos que seguem, alguns, propositadamente, óbvios.

Um primeiro exemplo, de fácil identificação e já acima mencionado, seria o serviço de leilões atualmente prestado por diversos sites. O item 54 da Lista de Serviços fala simplesmente em leilões. O meio não importa.

Um segundo exemplo, diz respeito a um *site* que se dedicasse a efetuar traduções e interpretações, de forma automatizada.<sup>20</sup> A tributação aí se daria pelo item 27 da lista.

Um terceiro exemplo envolve a publicidade efetivada pelos *sites* na forma de *banners* e similares. Não temos dúvida, dentro da linha de raciocínio aqui desenvolvida, que tal serviço corresponde ao item 86 da lista de serviços em vigor, mesmo porque o legislador foi bem claro ao dizer que tal item envolvia a publicidade por qualquer meio.

Um quarto exemplo ocorreria na hipótese de um site de serviços jurídicos prestados via Internet. Se um cliente contrata um advogado via telefone, sem qualquer contato pessoal, e recebe como prestação de serviço um parecer jurídico, nem por isso o serviço prestado pelo advogado deixou de ser serviço de advocacia passando a ser de comunicação. O mesmo se dá no caso da contratação via Internet, sendo que a hipótese corresponderia ao item 88 da lista.

No que concerne, especificamente, aos chamados serviços de troca de mensagens ou *e-mails*, os de *chat*, e os de comunicação via voz ou vídeo, estes apenas aparentemente são serviços de comunicação

<sup>20</sup> Se o site simplesmente aceita trabalhos para tradução manual e, posteriormente, os devolve, não me parece que haveria aí qualquer dúvida sobre a incidência do ISSQN, tal qual se daria em situação que envolvesse traduções via fax.

prestados por provedores de acesso e pelos *sites*. No próximo item, ao enfrentarmos a questão da tributação dos provedores de acesso, ficará claro a razão pela qual defendemos a incidência do ISSQN também sobre a prestação destes serviços.

### 5. PORQUE OS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO SÃO PASSÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN

Resulta num equívoco, já que ignora a realidade tecnológica, pensar que os serviços disponibilizados pelos provedores de acesso também se constituem somente em serviços de comunicação.

Para o presente estudo, dentro da realidade tecnológica hoje existente é útil dividir os provedores de acesso em duas categorias:

a) aqueles acessáveis por linhas telefônicas tradicionais e

b) aqueles acessáveis via cabos ou outros meios (antena parabólica, satélite, etc.), mantidos pelo próprio provedor, independente do sistema tradicional de comunicação telefônica.

No primeiro caso, dos provedores acessáveis por linhas telefônicas, existem na realidade dois níveis de tributação. Aquele referente aos serviços de comunicação prestados pelas operadoras de comunicações e aquele prestado pelos provedores de acesso.

Quando alguém se conecta a um provedor de acesso, o serviço de comunicação propriamente dito é feito pela operadora telefônica. O provedor de acesso não perfaz nenhum serviço de comunicação de relevo. O serviço prestado, nesta hipótese, é por excelência de *processamento de dados*.

Para melhor compreensão do tema, tomemos como exemplo um simples envio de mensagem de um usuário A, de um provedor de acesso, para outro usuário B do mesmo provedor de acesso, dentro de um mesmo município. Em linhas gerais, quando o usuário A envia uma mensagem via este provedor de acesso para o usuário B, na verdade este provedor de acesso apenas recebe um conjunto de bytes codificados, na forma de protocolos de comunicação, pelo computador do usuário

A e enviados pela linha telefônica<sup>21</sup>. A seguir, o provedor de acesso armazena esta mensagem recebida para posterior envio para o usuário B. Quando o usuário B se conecta ao provedor de acesso, este codificará os bytes necessários para envio da mensagem armazenada e a enviará, via sistema telefônico, cabendo ao computador do usuário B decodificar a mensagem.

Notamos, portanto, que o provedor de acesso neste nosso exemplo, que facilmente pode ser derivado para situações mais complexas, não realizou nenhuma função relevante de comunicação. Na verdade o que o provedor de acesso realizou foram muito mais funções relacionadas com o *processamento de dados*, a saber: 1) a codificação e a decodificação de bytes na forma necessária aos protocolos de comunicação empregados e 2) o armazenamento de mensagens.

Ou seja, o provedor de acesso que utiliza linha telefônica não disponibiliza serviços de comunicação. Quem disponibiliza tal serviço de comunicação é a empresa de serviço telefônico que une a casa do usuário com o provedor de acesso. O provedor de acesso disponibiliza, em sua essência, serviços de *processamento de dados*.

Este é o primeiro nível de realidade. Já a realidade referente à Ciência da Computação, também justifica o acima defendido. Isso porque os serviços realizados via Internet se dão utilizando camadas de protocolos de comunicação compostos da seguinte forma:

- a) na camada inferior existe o meio físico correspondendo ao sistema telefônico, TV a cabo ou outra forma de comunicação;
- b) sobre o meio físico existe a camada de enlace;
- c) a seguir, temos os protocolos IP<sup>22</sup> e TCP<sup>23</sup> ou TCP/IP;
- d) acima localizam-se os protocolos de aplicação ou de serviços, bem como outras formas de processamento. Estes protocolos são os responsáveis pela realização das funções úteis que hoje conhe-

21 Coisa similar se dá quando enviamos um fax, via telefone, de um aparelho de fax para outro aparelho de fax.

22 Internet Protocol

23 Transmission Control Protocol

ceamos como a troca de mensagens, a troca de arquivos, etc. Sem estes protocolos, a Internet seria de pouca utilidade.

Em assim sendo, nas camadas acima do nível físico é que se localizam o processamento (de dados) que efetivamente permite a consecução dos variados serviços hoje existentes na Internet. Estas camadas só podem existir se existir um processamento de dados que codifique os bytes na forma dos protocolos aceitos por estas camadas. A camada chamada de nível físico só existe porque há um meio de comunicação físico.

Tal tipo de comunicação também é chamada de Teleprocessamento. O prefixo *tele* corresponde ao telefone e ao nível físico,<sup>24</sup> o sufixo *processamento* vem de processamento de dados e corresponde às camadas existentes acima do nível físico de comunicação. Portanto, na comunicação via Teleprocessamento, entre um usuário e um provedor de acesso, estão presentes os serviços de comunicação, muitas vezes disponibilizados por empresa de telefonia e os serviços de processamento de dados, disponibilizados por provedores de acesso.

Na última camada, para cada tipo de serviço, estão contidos um ou mais protocolos que permitem a realização do serviço. Assim, no caso do serviço de trocas de mensagens existe um protocolo, o SMTP<sup>25</sup> por exemplo, que permite tal funcionalidade. Nos serviços para trocas de arquivos existem outros protocolos relacionados, o FTP<sup>26</sup> por exemplo, e assim por diante.

Observamos, assim, que mesmo no contexto técnico existe uma clara divisão entre o que são serviços de comunicação propriamente dito e o que não o são. Existe também uma clara divisão demonstrando que os níveis inferiores da Internet, para fins tributários, não efetivam qualquer serviço visto serem apenas meios ou parte de um processo maior que somente é completado com o processamento realizado na camada de aplicação ou serviços.

25 Simple Mail Transfer Protocol

26 File Transfer Protocol

Por fim, existe uma forma simples do leigo entender o que em realidade fazem os provedores de acesso. Os chamados provedores de acesso essencialmente atuam como intermediários entre computadores sem a capacidade de diretamente se conectarem à Internet. Agregam-lhes, então, esta capacidade na forma de *processamento de dados* adicional, que se efetiva nos próprios provedores de acesso.

No primeiro caso, de conexão a um provedor via serviço telefônico, concluímos que os serviços prestados pelo provedor de acesso são inteiramente de processamento de dados, nunca de comunicação.

No segundo caso, quando o acesso ao provedor se dá por outras formas independentes do sistema telefônico tradicional, via cabos, por exemplo, mantidos pelo próprio provedor, aí sim, o provedor de acesso estará disponibilizando também serviços de comunicação, juntamente com os serviços de processamento de dados.

Ou seja, nesta situação existem dois serviços prestados: o de comunicação, referente ao meio de comunicação disponibilizado e o de processamento de dados.

Em suma, quando presente o serviço telefônico tradicional, o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet não passa de um serviço de *processamento de dados*, tributável pelo item 24 da lista de serviços com a redação da Lei Complementar nº 56/87. O fato de tal serviço chamar-se "acesso à Internet" não transforma a sua natureza, com não transformaria em se tratando de acesso a um outra rede de computadores qualquer.

## 6. OUTRAS HIPÓTESES DE TRIBUTAÇÃO

Não poderíamos deixar de lembrar que em muitos caso a Internet serve de meio não para a prestação de serviços, mas para a circulação de mercadorias, sendo, atualmente, um dos muitos exemplo desta possibilidade a compra de mercadorias em supermercados. Nestes casos, é lógico que o uso da Internet não afastará a incidência ICMS, uma vez que a Internet serve apenas como meio, da mesma forma que se daria com a utilização de fax ou de telefone.

Também é cada vez mais comum a prestação de serviços bancários via Internet e também nestes casos, não se pode afastar a tributação do IOF, por exemplo, já que a Internet serve apenas como meio.

## 7. CONCLUSÕES

A tributação das atividades desenvolvidas na rede global de computadores que se convencionou chamar Internet provoca atualmente acirradas discussões doutrinárias e jurisprudenciais não existindo, ainda, um entendimento definitivo.

No entanto, no presente estudo, acreditamos ter demonstrado que muitas das atividades hoje desenvolvidas via Internet constituem-se em serviços, restando saber se estes serviços estariam sujeitos ao ICMS ou ao ISSQN.

No que tange aos *sites* ou portais, demonstramos que, segundo as regras vigentes do atual Sistema Tributário Nacional, existem diversas atividades econômicas hoje realizadas através destes mecanismos passíveis de tributação pelo ISSQN, como também existem outras passíveis de tributação por outros tributos, com o ICMS, por exemplo.

No que se refere aos chamados provedores de acesso, demonstramos que estes, essencialmente, atuam como intermediários entre um ou mais computadores sem a capacidade de diretamente se conectarem à Internet. Agregam-lhes, então, esta capacidade na forma de *processamento de dados* adicional, o qual se efetiva nos próprios provedores de acesso. Sendo assim, estamos diante da hipótese de incidência prevista no item 24 da lista de serviços.

Concluimos, também, que estes prestadores de serviço, na verdade, podem encontrar-se em duas situações tributárias distintas. Se acessados pelos usuários via serviço telefônico, incidirá, presentes os demais requisitos para a tributação, o ISSQN sobre as suas atividades de acesso visto que, vale frisar novamente, as mesmas materializam hipótese de incidência prevista na lista de serviços que passou a vigorar com a Lei Complementar nº 56/87, no caso o de *processamento de dados*. Já na hipótese do acesso se dar via outra forma de comunicação, via cabo televisivo, por exemplo, nesta hipótese, além do ISSQN, concomitantemente estaremos diante de uma hipótese de tributação abarcada pelo ICMS, visto existir um serviço de comunicação oferecido pelo provedor de acesso, paralelamente a um serviço de processamento de dados.