

O DIREITO TRIBUTÁRIO ENTRE A FORMA E O CONTEÚDO

Coordenação: PAULO DE BARROS CARVALHO
Organização: PRISCILA DE SOUZA



Copyright © 2014 By Editora Noeses
Produção/arte/diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Marcos Duarte
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 O DIREITO TRIBUTÁRIO: Entre a forma e o conteúdo /
Moreira, André Mendes [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2014.

1170 p.

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Paulo de Barros Carvalho (Coordenador). II.
Priscila de Souza (Organizadora).

CDU - 336.2

Dezembro de 2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

AS ALTERAÇÕES TECNOLÓGICAS NA INTERNET E OS CONFLITOS DE INCIDÊNCIA ENTRE O ICMS E O ISS

LUCIANO GARCIA MIGUEL

*Mestre e doutorando em direito tributário pela PUC/SP.
Diretor da Consultoria Tributária da Secretaria da
Fazenda do Estado de São Paulo.*

1. Introdução

A globalização, as novas modalidades de negócios e as alterações tecnológicas trouxeram grandes desafios para a efetividade dos sistemas de tributação do consumo de bens e serviços. Conceitos clássicos como estabelecimento, mercadoria e serviço são postos em cheque pelas profundas alterações ocorridas nos últimos anos, o que tem levado a uma necessidade contínua de alteração da legislação que disciplina essa modalidade de incidência tributária.

Entre as várias formas possíveis que esses impostos podem ser estruturados, a modalidade multifásica e não cumulativa comumente denominada “Imposto sobre Valor Agregado” – IVA, foi implementada por aproximadamente cento e cinquenta países, tem sido considerada o mais importante desenvolvimento em tributação nos últimos cinquenta anos.

No Brasil, a tributação dessa base econômica é feita, principalmente, por meio do ICMS, de competência estadual. Contudo, bens e serviços também são tributados pela União e pelos Municípios, fato que acarreta complexidade para o sistema e influi de forma negativa na economia.

No presente estudo iremos demonstrar como o ICMS e o ISS, impostos com quase meio século de existência, são deficientes para tributar as transações efetuadas no ambiente da internet, o que é apenas um dos seus muitos aspectos negativos.

2. A tributação do consumo de bens e serviços no ordenamento jurídico nacional

A estrutura do atual sistema tributário brasileiro foi definida na reforma tributária consubstanciada pela Emenda Constitucional 18, de 1965 e sofreu algumas modificações somente com a atual Constituição. Até hoje são nebulosas as razões pela qual se optou em não adotar um imposto único, de base ampla, para tributar o consumo de bens e serviços, dividindo-se a base em três impostos, o IPI, de competência federal, o ICM (alterado em 1988 para ICMS), de competência estadual e distrital, e o ISS, de competência municipal.

Seja por razões históricas, ou por conveniência política, o fato é que a reforma de 1965 não seguiu o modelo de tributação unificada do consumo de bens e serviços. Atualmente, a multiplicidade de exações que incidem sobre essa base é considerada um forte empecilho ao desenvolvimento econômico.

Contudo, entendemos que o desenho constitucional do ICMS o habilita a ter a primazia da tributação do consumo de bens e serviços no Brasil. Comparado ao IPI, tem base mais ampla e incide em todas as etapas da cadeia, da produção ao consumo; comparado ao ISS, tem base mais importante, do ponto de vista econômico, incide em todas as etapas da cadeia e é não cumulativo.

Não obstante, embora melhor estruturado em relação ao IPI e ao ISS, o ICMS há tempos demonstra defeitos presentes desde a sua aparição na ordem constitucional anterior. A reforma levada a efeito pela Constituição de 1988 minimizou, mas não debelou alguns desses problemas congênitos.

O ICMS nasceu como ICM na Emenda Constitucional 18, de 1965 (art. 12 e parágrafos), e foi mantido como tal pela Constituição de 1967, na redação dada pela Emenda Constitucional 1, de 1969 (art. 23, II). Em linhas gerais, o ICM foi concebido como imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, plurifásico, não cumulativo, que tem por base de incidência operações relativas à circulação de mercadorias.

Não obstante, por ter sido concebido como imposto plurifásico, não cumulativo, o ICM se distanciou do antigo IVC, mas, infelizmente, a forma como foi estruturado também o distingue, em aspectos importantes, do modelo do IVA concebido inicialmente pela CEE e que, nos anos seguintes, passou a ser adotado por um grande número de países.

No que tange à exclusão dos serviços de sua base de incidência, foi determinante a forte oposição dos municípios que, à época, detinham sob a sua competência o imposto de indústria e profissões, que deixaria de existir se a comissão que ficou encarregada de elaborar o ante-projeto de reforma tributária optasse por um IVA de base ampla. Assim, juntamente com o ICM, de competência estadual, criou-se o imposto sobre serviços, ISS, de competência municipal.¹

O constituinte de 1988 agregou à base do imposto estadual as prestações de serviço de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, bem como as operações com energia elétrica e combustíveis, sendo que essas últimas estavam, até então, sob a competência tributária da União.

1. COSTA, Alcides Jorge. *ICMS na constituição e na lei complementar*. São Paulo: **Resenha tributária**, 1979, p. 65.

Atualmente, portanto, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de comunicação de transporte interestadual e intermunicipal, sendo que os demais serviços são tributados pelo ISS.

A Constituição de 1988, portanto, não alterou a competência para a instituição do ISS nem a base de tributação, pois os serviços sobre os quais o ICMS passou a incidir eram, até então, de competência da União.² A novidade é que a parte final desse dispositivo constitucionalizou a técnica de somente permitir a incidência do imposto sobre serviços específicos, reservando essa tarefa para lei complementar.

De fato, a dificuldade que se impôs, desde o início, ao se bipartir a tributação do consumo foi a interpenetração desses dois impostos, pois havia a possibilidade do ISS tributar serviços que poderiam influenciar o custo da mercadoria. Para tentar vencer esse obstáculo, foi adotada a técnica de somente admitir a incidência do imposto municipal sobre os serviços que estivessem expressamente relacionados.

Em 2003 foi editada a Lei Complementar 116 prevista na atual constituição, mas esse diploma não trouxe grandes avanços em relação ao Decreto-lei 406/68, mantendo a mesma técnica de relacionar expressamente as prestações de serviços sobre as quais incide o ISS.

3. Critério para a solução de conflitos na incidência do ICMS e do ISS

Desde a criação conjunta do ICM (e depois, ICMS) e o ISS, a doutrina pátria tem se esforçado em definir quais são os critérios

2. Apesar da existência, na ordem constitucional anterior, da autorização conferida aos Municípios para instituir a exigência do ISS sobre os serviços de comunicação que estivessem fora da competência da União, a exigência de que tais prestações não ultrapassassem o âmbito territorial local foi um óbice que, na prática, limitou muito a efetividade dessa exceção.

que devem ser usados para definir a incidência de um ou outro imposto. Observamos que, tradicionalmente, a celeuma estava circunscrita à dualidade operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços, mas, atualmente, também existe uma zona de conflito entre a prestação de serviço de comunicação com outros serviços constantes na lista anexa a Lei Complementar 116/2003.

A definição de incidência do ICMS comunicação ou ISS depende do estudo da hipótese em particular, não sendo possível definir critério apriorístico que aponte a incidência de um ou outro imposto. Diversamente, no caso do aparente conflito interpretativo que pode se instaurar para qualificar determinada transação como operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço é possível definir esse critério.

Antes de iniciar o estudo desse intrincado tema, é interessante notar como procede o legislador constituinte para distribuir as competências tributárias, tarefa que deve ser precedida pela escolha das bases de tributação no mundo fenomênico. A noção básica de tributo, presente desde tempos imemoriais, significa subtrair uma parcela da riqueza do particular para o sustento das atividades do Estado. Assim, a escolha das bases sobre as quais irão incidir os tributos deve recair em atividades ou situações denotadoras de riqueza: renda (percepção da riqueza), propriedade (acumulação de riqueza), transmissão de propriedade “inter vivos” ou “causa mortis” (transmissão da riqueza), consumo de bens e serviços (consumo da riqueza), etc.

A escolha da parcela da realidade para ser alcançada pela incidência do tributo ficou conhecida pela doutrina como pressuposto de fato. Definidas as bases de tributação o constituinte procede à distribuição de competências tributárias entre as pessoas políticas internas, traduzindo, para o sistema jurídico, a escolha efetuada por critérios econômicos e políticos.

Segundo Marco Aurélio Greco, “ao discriminar competências tributárias, a Constituição Federal qualifica pressupostos

de fato que, por sua vez, vão circunscrever o âmbito da legislação para fins de instituição dos tributos (p. ex., renda, propriedade predial urbana) e a função de seus mecanismos aplicativos (p. ex., a não cumulatividade)”.³

No ciclo de positivação, cabe à lei complementar especificar, obedecidos os limites do pressuposto de fato, os eventos que a legislação ordinária pode descrever na instituição do tributo.⁴

No caso do ICMS mercadorias, o pressuposto de fato “é a existência de um ciclo econômico que tem por objeto mercadorias” e são os eventos realizados dentro desse ciclo econômico que poderão ser qualificados como hipótese de incidência pela legislação interna de cada Estado. Assim, todos os eventos que digam respeito ao ciclo econômico de mercadorias integram o pressuposto de fato do ICMS e por ele devem ser tributados.⁵

O pressuposto de fato do ISS, por sua vez, “é o desempenho habitual e remunerado de trabalho humano independente (não avulso nem atrelado a uma relação de emprego)”. Assim, enquanto o núcleo do ICMS é o ciclo econômico pelo qual passa determinada mercadoria, da produção ao consumo, “no ISS não se cogita de mercadoria nem de ciclo econômico, o foco é o trabalho humano”.⁶

Assim, diante de determinada situação fática, o intérprete deve questionar qual o núcleo da contratação, o que é buscado por um e será dado, ou prestado, pelo outro, uma mercadoria (objeto de uma obrigação de dar) ou o trabalho humano (objeto de uma obrigação de fazer). No primeiro caso, a incidência é do ICMS e, no segundo, do ISS.

Ocorre que, observando mais detalhadamente a realidade,

3. GRECO, Marco Aurélio. *Parecer*. São Paulo, 27 jan. 2010, p. 10.

4. *Ibid.*, p. 11.

5. *Ibid.*, p. 12.

6. *Ibid.*, p. 12.

ocorrem duas situações que, aparentemente, dificultam a aplicação desse critério. A primeira é de que não existe mercadoria que não seja fruto do trabalho humano. Contudo, a circunstância da existência prévia do trabalho humano, como condição necessária para a produção e circulação de mercadorias, não desnatura a conclusão de que é esse bem material que é o núcleo do pacto que se estabelece entre o vendedor e o comprador.

Por isso, conclui com acerto Marco Aurélio Greco que fazer para dar não é fazer, é dar: “Neste caso, temos aquilo que pode denominar-se um fazer para dar, no sentido de o dar corresponder ao momento final do processo formado por uma sequência de etapas de trabalho desenvolvidas pelo vendedor para obter o produto final a ser entregue ao cliente”.⁷

A segunda situação, analisada por esse autor, é aquela em que, embora seja o interesse envolvido seja claramente o trabalho humano, o prestador não consegue desenvolver o serviço sem que esteja acompanhado de algum bem material, como é o caso do dentista.⁸

Isso também não desnatura o critério acima estabelecido. Se o trabalho humano for o fator determinante, o objeto central da contratação, estaremos diante de uma obrigação de fazer, e não de uma obrigação de dar, ainda que essa prestação seja acompanhada, em maior ou menor dimensão, de algum bem material.⁹

4. ICMS e ISS no mundo virtual

As bases do sistema tributário brasileiro foram concebidas no contexto de uma ordem econômica que foi profundamente alterada. Em meados dos anos sessenta do século anterior,

7. GRECO, Marco Aurélio. *Parecer*. São Paulo, 27 jan. 2010, p. 15.

8. *Ibid.*, p. 16.

9. *Ibid.*, p. 18.

vivíamos em uma economia fechada que tinha na produção e comércio de bens a sua principal atividade. Hoje a economia é aberta, globalizada, e a detenção de novas tecnologias dita o rumo das nações.

Não é superlativo dizer que, entre as inovações tecnológicas que surgiram desde então, a informática, e especialmente a internet, impuseram uma profunda alteração nas relações sociais e econômicas. A destruição criativa, a que se refere Joseph Schumpeter, poucas vezes operou de forma tão dramática na história da humanidade. E, se já havia grande dificuldade em dirimir conflitos de incidência entre o ICMS e o ISS no “mundo real”, o “mundo virtual” trouxe problemas ainda mais complexos para serem solucionados.

Marco Aurélio Greco afirma, com correção, que o “virtual” passou a ter valor próprio, independentemente de seu suporte físico ou mesmo do meio de sua transmissão.¹⁰ Se já era discutível, para fins de tributação, em que consistia música, filmes, imagens, e textos, quando agregados a um suporte físico, o que se dirá quando esses bens são despidos desse suporte? E o software, que Tércio Sampaio Ferraz Junior entende que é algo que não pode ser nem mesmo classificado como um bem virtual, pois, para essa espécie, “a noção de intangibilidade é inadequada, pois construída a partir da percepção fisicamente nuclear da realidade”?¹¹

As transações com essa espécie de bens, denominados “virtuais”, somente se tornou possível com o advento da internet (rede mundial de computadores). De forma simplificada, o provedor de serviço de telecomunicações fornece a conexão entre o terminal (o computador ou qualquer dispositivo que se conecte à internet) e o local onde estão localizados os servidores do provedor de aces-

10. GRECO, Marco Aurelio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 17.

11. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *O direito entre o futuro e o passado*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 39.

so a Internet. Esta conexão pode ser discada, fornecida pelas operadoras de telefonia fixa, ou banda larga oferecida por operadoras de SCM (modalidade mais comum atualmente).¹²

Não se discute que sobre a prestação desse serviço, classificado como de telecomunicação (espécie de serviço de comunicação), incide ICMS, a teor do disposto no art. 155, § 2º, da Constituição. O problema surge nas transações relacionadas ao consumo de bens e serviços no ambiente da internet pois, para determinar a incidência do imposto estadual ou do imposto municipal, será necessário estabelecer a distinção entre ambos.

Inicialmente, devemos considerar que a Constituição restringiu o objeto dessa circulação à mercadoria que entendemos ser uma espécie do gênero *bem*. Bem, em sentido jurídico, é conceito do direito privado e, assim como mercadoria, serviço, renda, e tantos outros, é utilizado pelo legislador constitucional na tarefa de repartição de competências tributárias. O significado do termo *bem* não tem consenso na doutrina civilista. Embora seja termo plurívoco, optamos por entender por bem tudo aquilo que, por interessar ao homem, seja passível de tutela jurídica. Em sua acepção básica, portanto, deve ser considerada “a idéia de utilidade e raridade que lhe é própria e que nem todas as coisas possuem”.¹³

Mercadoria é espécie do gênero bem, cuja característica é a necessidade de ser objeto de uma atividade mercantil, de venda ou revenda. Entendemos que, em razão da evolução que se operou nas relações comerciais nas últimas décadas, é necessário excluir desse conceito os bens imóveis, mas não os bens virtuais.

Assim, a venda de músicas, filmes, imagens, textos e demais bens virtuais deve ser considerada, a nosso ver, circulação de mercadorias e, sobre esse tipo de operação, deve incidir ICMS.

12. Cf. art. 5º da Lei 12.965/2014.

13. NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código civil anotado e legislação extravagante*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003, p. 185.

A dificuldade, nessa hipótese, não diz respeito ao núcleo da hipótese de incidência, mas a outros elementos necessários para concretizar a relação jurídica. Conceitos como estabelecimento, saída da mercadoria, e mesmo mercadoria, que eram apropriados ao “mundo real” não são adequados ao “mundo virtual”: é a “erosão do real jurídico pelo mundo virtual”.¹⁴

A transação com softwares, por seu turno, exige maiores explicações. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal é orientada no sentido de que o contrato de licença de uso de softwares não desenvolvidos sob encomenda configura uma operação de venda de programas de computador, submetendo-o ao campo de incidência do ICMS. Por outro lado, “os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS”.¹⁵

Como a licença de utilização, normalmente, é por período determinado, poderia se pensar que, nessa hipótese, não há propriamente uma aquisição e, portanto, não se pode falar em circulação de mercadoria, uma vez que esse bem virtual não integra definitivamente o patrimônio do adquirente.

Entendemos que essa particularidade é irrelevante para determinar a incidência do imposto. O que deve ser considerado é se houve ou não a entrega do bem, ou seja, se houve a circulação da mercadoria, o que não se altera pelo fato de a sua utilização ser por período determinado ou indeterminado.¹⁶

14. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *O direito, entre o passado e o futuro*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 29.

15. REsp 216.967/SP.

16. O licenciamento de softwares é hoje regulado pela Lei Federal n. 9.609/1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Os arts. 7º, 8º, 9º e 12 da Lei n. 9.609/1998 equiparam o contrato de licença de uso de programa de computador à comercialização (venda) de mercadoria.

Importa observar que o subitem 1.05 da atual lista de serviços da LC n. 116/2003 determina que incide o ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, previsão que, contudo, somente alcança os softwares desenvolvidos sob encomenda.

Nesse sentido, toda a jurisprudência do STJ foi firmada considerando que o subitem 1.05 da lista de serviços somente sujeita ao ISS as licenças de softwares desenvolvidos sob encomenda (isto é, softwares personalizados), cabendo ao ICMS a tributação dos softwares não personalizados. O STF vem acolhendo o mesmo entendimento, adotando a premissa de que o subitem 1.05 da lista de serviços somente se refere aos softwares ditos personalizados.

O raciocínio acima exposto em nada se altera se a venda de softwares for efetuada por download ou na nuvem (*cloud computing*). Por se tratar de bem digital (não corpóreo, portanto), a comercialização de um software não implica nunca uma transferência efetiva de propriedade (mediante a *traditio*, nos moldes do direito civil tradicional).

O que está sendo juridicamente fornecido na comercialização de softwares é o direito de uso, acesso, instalação, exibição, execução ou qualquer outra forma de interação com software, ou seja, o licenciamento do software.

Inclusive quando a comercialização dos softwares popularmente denominados “de prateleira” ocorria por meio de mídia física (CDs), o que se transmitia juridicamente não era a mídia (de valor irrisório e secundário), mas sim a licença para uso do software, cuja utilidade e valor econômico assumem preponderância.

Assim, na venda de softwares por qualquer meio (seja em mídia física, por *download* ou para fruição “na nuvem”), o que sempre prepondera na transação (e configura o fato gerador do ICMS) é a cessão da licença de uso do software, devidamente

caracterizado pela Lei do Software como comercialização de programas de computador.

Nesse sentido, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, destacou que a incidência do ICMS, nessa hipótese, não exige a corporificação do bem digital:

“ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (...). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis.”¹⁷

Uma modalidade negocial que tem crescido vertiginosamente é o chamado “software como serviço” (SaaS), modelo de comercialização de softwares ou aplicações onde o cliente paga um valor mensal pela utilização de todos os recursos necessários (servidores, licenciamento de softwares, backup, suporte e gerenciamento). O SaaS é um programa que somente é utilizado através da internet, ou seja, o usuário não instala o software em seu computador para utilizá-lo.

A computação na nuvem (tecnologia que oferece espaço para armazenagem de dados na rede virtual da internet) tornou possível o modelo negocial do SaaS, uma vez que os dados não ficam armazenados no equipamento do cliente, mas em um espaço virtual que pode ser acessado pela internet.

Entendemos que, na maioria das hipóteses de contratação do SaaS, os serviços prestados nesse modelo não estão sujeitos à incidência do ICMS, uma vez que, mesmo nos casos em que

17. Medida cautelar na ADIn 1.945-7/MT

há licenciamento de softwares, esses são feitos sob encomenda para o contratante, para atender sua situação particular. Contudo, para que haja a incidência do ISS sobre esses serviços, os mesmos devem estar expressamente previstos na Lei Complementar 116/2003.

Contudo, há casos em que há aquisições de licença de softwares padronizados, que se diferencia das aquisições somente pelo fato do programa não ser instalado no equipamento do adquirente, mas ficar disponível para utilização por meio da internet. Nessa hipótese, entendemos que incide o ICMS e não o ISS.

Outra hipótese que traz grande dificuldade de interpretação é a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em página eletrônica. Como já apontamos, quando essa disponibilização se der por meio de download, é caracterizada como uma operação mercantil e, dessa forma, está no campo de incidência do ICMS, em sua vertente ICMS-Mercadorias.

Resta saber se a disponibilização dos mesmos conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por streaming muda a natureza jurídica da transação e, nesse caso, não poderia mais ser considerada como uma operação com bens virtuais. Se a resposta for afirmativa, essa disponibilização deve ser considerada como prestação de serviço.

A dificuldade tem início na própria definição do que é a prestação de serviço que tem aptidão para a incidência tributária. Nos demais países, embora haja previsão da incidência do IVA sobre transações com bens e prestações de serviços, adotou-se uma fórmula que permite solucionar a (cada vez mais) difícil distinção entre esses conceitos: toda transação que não for uma operação com bem ou mercadoria é considerada prestação de serviço.¹⁸

18. “Supply of services” shall mean any transaction which does not constitute a supply of goods (Council Directive 2006/112/EC, art. 24, 1)

No Brasil, como alerta Marco Aurélio Greco, “a definição de serviço se dá mediante um critério positivo”. Em outras palavras, é necessário conceituar não somente o que se entende por prestação de serviço, mas, também, definir qual é o serviço que está sendo objeto da tributação.¹⁹

Se o serviço prestado for de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal será tributado pelo ICMS; se for de outra espécie e estiver previsto expressamente na Lei Complementar 116/2003, será tributado pelo ISS. Ocorre que, se não for serviço tributado pelo ICMS, mas, também, não estiver expressamente previsto na mencionada lei complementar, não sofrerá incidência nem do imposto estadual nem do municipal.

De uma forma geral, as posições doutrinárias, com o acréscimo de um ou mais elementos, entende que o serviço de comunicação consiste na atividade de colocar, de forma onerosa, à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens.

Nesse sentido, Alcides Jorge Costa diz que a comunicação nem sempre é direta, mas transmitida por terceiros, detentores de meios que possibilitam a comunicação à distância. “Há quem detenha estes meios e os explore, pondo-os à disposição de quem deles queira utilizar-se para comunicar-se com terceiros. Trata-se no caso de serviços de comunicação e são estes serviços o objeto da tributação”.²⁰

Na definição acima fica evidenciada outra condição também aceita pela ampla maioria da doutrina, qual seja, de que o serviço seja prestado por um terceiro que não se confunde nem com o emissor nem com o receptor da mensagem.

Essa ideia é desenvolvida com mais detalhes por Marco Aurélio Greco que entende haver, no ambiente comunicativo,

19. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

20. COSTA, Alcides Jorge. *Parecer*. São Paulo, 13 fev. 1997.

uma distinção entre a mensagem e o meio pelo qual ela é transmitida. Ou seja, de um lado temos atividades que tem por conteúdo as mensagens em si e, por outro lado, atividades que tem por objeto a transmissão dessas mensagens. Conclui, com base nessa premissa, “que o critério fundamental para identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo”.²¹

Embora essa definição de serviço de comunicação seja amplamente aceita pela doutrina há certa dificuldade em coaduná-la com o disposto na Lei Complementar 87/96 que disciplina, em seu art. 2º, III, que o ICMS incide sobre “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”.

É interessante notar que, nesse ponto, a legislação brasileira tem grande semelhança com a disciplina do IVA Europeu, que tem a seguinte definição de serviço de telecomunicação (espécie de serviço de comunicação):

“Telecommunications services” shall mean services relating to the transmission, emission or reception of signals, words, images and sounds or information of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems, including the related transfer or assignment of the right to use capacity for such transmission, emission or reception, with the inclusion of the provision of access to global information networks”.²²

Entendemos que a prestação dessa modalidade de serviço está sempre relacionada à constatação de que a comunicação entre o emissor e receptor nem sempre ocorre de forma direta.

21. GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 124.

22. Art. 24, 2, da Diretiva 2006/112/EC.

Para que isso ocorra deve haver uma conexão física que possibilite ao emissor transmitir a sua mensagem ao receptor. Se não houver essa conexão física, ainda assim será possível estabelecer a comunicação, mas, nessa hipótese, emissor e receptor deverão se valer de um artifício que a torne possível. Esse artifício, que possibilita a comunicação entre ausentes, ou seja, aqueles que não estão conectados fisicamente estão no cerne da prestação do serviço de comunicação.

Não há espaço, neste contexto, para desenvolver a crítica à teoria mais aceita pela doutrina nacional, mas nos alinhamos à ideia de que a prestação de serviço de comunicação, na sua modalidade mais conhecida, a de telecomunicação, é aquela relacionada à transmissão, emissão ou recepção de sinais, palavras, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, utilizando-se, para tanto, uma infraestrutura (física, radioelétrica ou ótica).

Contudo, adotando-se o conceito formulado pela doutrina dominante ou o conceito mais elástico, que defendemos, há obstáculos para classificar o serviço de disponibilização temporária de conteúdo como serviço de comunicação. Argumenta-se que o serviço de telecomunicação é a conexão à internet, prestado pelas operadoras de telefonia fixa ou SCM e, dessa forma, a disponibilização temporária de conteúdo seria, necessariamente, outro serviço.

A simultaneidade de dois serviços de comunicação deve, necessariamente, ser considerado um óbice? Em alguns casos entendemos que não, pois os polos contratantes são diferentes. Por exemplo, na inserção de propagandas na internet haverá duas relações de serviço: a do usuário de internet com uma operadora de telefonia fixa ou SCM e a do anunciante, também com uma dessas operadoras.

Se esse tipo de serviço (disponibilização temporária de conteúdo) for considerado como de comunicação, está afastada, obviamente, a incidência do ISS, mesmo que esse venha a ser

expressamente previsto na Lei Complementar 116/2003. Isso porque a competência estadual decorre diretamente da Constituição que não pode ter o seu sentido modificado ou restringido por uma norma de hierarquia inferior.

Na verdade, nos parece inadequado conceituar essa hipótese como prestação de serviço (tanto de comunicação como outra espécie de serviço). Não conseguimos vislumbrar, nesse caso, relação de serviço que se traduz em uma utilidade prestada por alguém em favor de outrem. A disponibilização temporária é, na verdade, um bem virtual e, como no caso dos bens corpóreos, tem um valor intrínseco, e é esse valor que justifica o interesse da transação.

5. Conclusão

O ICM, que posteriormente se tornou ICMS, e o ISS, foram criados em um contexto totalmente diverso do atual. A economia era fechada e tinha como principal sustentáculo a fabricação, distribuição e comércio de bens tangíveis. Atualmente vivemos em uma economia globalizada, marcada pelo rápido desenvolvimento tecnológico, inserida em um ambiente informatizado e conectado pela rede mundial de computadores.

Os modelos negociais mudaram radicalmente, mas a estrutura da tributação de consumo no Brasil continua atrelada a conceitos que estão ruindo face aos novos paradigmas. Como resultado, a aplicação do direito se torna cada vez mais complexa, trazendo insegurança jurídica a todos os que participam do processo.