

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO, APERFEIÇOAMENTO E  
EXTENSÃO - COGEAE**

**NATHALIA CALIL CERA**

**TRIBUTAÇÃO DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET**

São Paulo  
2010

**NATHALIA CALIL CERA**

**TRIBUTAÇÃO DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET**

Monografia apresentada como requisito parcial  
para obtenção do título de Especialista em  
Direito Tributário pela Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo.

**Orientador: Professor Pedro Araújo**

São Paulo  
2010

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP  
COORDENADORIA GERAL DE ESPECIALIZAÇÃO,  
APERFEIÇOAMENTO E EXTENSÃO - COGEAE**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

**TRIBUTAÇÃO DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET**

BANCA EXAMINADORA:

---

---

---

São Paulo  
2010

## DEDICATÓRIA

A meus pais pelo constante incentivo; aos meus irmãos que me apoiaram no decorrer da minha jornada e aos meus amigos pela ajuda e estímulo.

## RESUMO

O presente trabalho diz respeito à Tributação do Provedor de Acesso à Internet no contexto brasileiro e tem por objetivo abranger um conceito sobre o assunto, trazendo de forma concreta a sua aplicação e suas conseqüências para o mundo jurídico.

No transcorrer da pesquisa, procuramos, com ajuda dos doutrinadores forenses e jurisprudência dos tribunais superiores, traçar um caminho para melhor compreensão do tema abordado.

O assunto apresenta algumas controvérsias que serão expostas neste trabalho, que, aliás, pretende ser objetivo, conciso e de fácil compreensão.

A atualidade do tema é inquestionável e a necessidade de sua cognição é essencial para a preparação ou para o aprimoramento profissional.

Não há pretensão da originalidade, eis que as idéias centrais desta pesquisa foram coletadas nas obras de vários autores.

É muito difícil apresentar um pensamento que ainda não foi exposto por algum doutrinador, por isso, tivemos o cuidado de indicar nas notas de rodapé os textos básicos que nos serviram de fonte.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>CAPÍTULO I. BREVE HISTÓRICO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NO BRASIL.....</b>	<b>8</b>
1.1 Os serviços de comunicação antes da Constituição Federal de 1988.....	8
1.2 Os serviços de comunicação na Constituição Federal de 1988.....	10
1.3 A Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97).....	11
<b>CAPÍTULO II. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.....</b>	<b>13</b>
2.1 Definição de comunicação e de prestação de serviço de comunicação.....	13
2.2 Imposto sobre a prestação de serviço de comunicação.....	14
<b>CAPÍTULO III. DEFINIÇÃO DE INTERNET E DE PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET.....</b>	<b>18</b>
3.1 A Internet.....	18
3.2 O provedor de acesso à Internet.....	20
<b>CAPÍTULO IV. TRIBUTAÇÃO DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET.....</b>	<b>23</b>
4.1 A atividade do provedor de acesso à Internet e a não-incidência do ICMS-Comunicação.....	23
4.2 A atividade do provedor de acesso à Internet e a não-incidência do ISSQN.....	25
4.3 Jurisprudência sobre a tributação do provedor de acesso à Internet.....	27
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>32</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>34</b>

## INTRODUÇÃO

A tributação do provedor de acesso à internet tem sido objeto de discussão entre os doutrinadores do ramo do direito tributário.

Uma parte da doutrina tem entendido que os serviços prestados pelo provedor enquadram-se integralmente na esfera de tributação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por se tratar de um típico serviço de comunicação, nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal e do artigo 2º, III da Lei Complementar nº 87/96.

Em contrapartida, existem aqueles que sustentam ser a atividade exercida pelo provedor de acesso à internet um serviço de valor adicionado (SVA), conforme definido no artigo 61 da Lei nº 9.472/97, sendo, portanto, um serviço acessório ao de comunicação, não se confundindo com este, desta forma, não estaria sujeito à incidência do ICMS.

Para os que assim entendem o serviço do provedor de acesso à internet somente poderá ser tributado pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN) caso assim esteja previsto na lista editada pela Lei Complementar nº 116/03, que traz de forma taxativa os serviços sujeitos à incidência de referido imposto.

A questão não só é importante sob o aspecto jurídico, mas também sob o aspecto econômico, em virtude da diferença de alíquotas entre os impostos acima mencionados, eis que para bases de cálculos similares, as alíquotas do ICMS têm sido fixadas em patamares bastante superiores às do ISS.

Em face da inexistência de uma solução para a questão da tributação do provedor de acesso à internet, bem como em razão de decisões controversas em nossos Tribunais, o presente estudo torna-se relevante, trazendo de forma concisa as principais definições, tais como: internet, provedor de acesso à internet, serviço de valor adicionado, de modo fundamentar a conclusão que posteriormente será apresentada.

Adiante-se, apenas, que nosso entendimento é no sentido de que os serviços do provedor de acesso à internet não se enquadram como serviço de comunicação, logo, não estão sujeitos à incidência do ICMS-Comunicação.

Entretanto, também não se sujeitam ao ISSQN, uma vez que o rol de serviços tributáveis pelos Municípios, previsto taxativamente na lista editada pela Lei Complementar nº 116/03, não traz a sua previsão.

# CAPÍTULO I

## BREVE HISTÓRICO DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NO BRASIL<sup>1</sup>

### 1.1. Os serviços de comunicação antes da Constituição Federal de 1988

O início dos serviços de comunicação no Brasil data de 1852, época em que foi criada a Repartição dos Telégrafos Elétricos pelo Imperador, sendo que em 1855 foi instalada a primeira linha telegráfica do Brasil, interligando as cidades do Rio de Janeiro e de Petrópolis, prosseguindo o seu desenvolvimento nos anos seguintes, com a posterior associação à União Telegráfica Internacional em 1877, consolidando a tecnologia no Brasil.

Em 1877, foi implantada a telefonia, ulteriormente implementada e difundida por meio da concessão a um grupo de empresários americanos que criou em 1880 a Brazilian Telephone Company, a primeira empresa de telefonia do Brasil, que em menos de um ano operava nas cidades do Rio de Janeiro e de Niterói.

Visando proporcionar um crescimento harmônico e uniforme dos serviços de comunicação, foi editado em 1883 o Decreto nº 8.935, denominado “Regulamento para a Concessão e Colocação de Linhas Telefônicas”, pelo qual somente o poder central poderia conceder o direito de explorar a telefonia e a telegrafia no país a terceiros.

No entanto, com o advento da Constituição de 1891, foi concedido aos Estados o direito de explorar os telégrafos em regiões não servidas pela União (artigo 9º, §4º), e em 1911 os Estados foram autorizados a competir com a União nas áreas por esta exploradas, o que prejudicou a uniformização das telecomunicações em virtude da ausência de regras, gerando a incompatibilidade entre as diferentes redes instaladas.

A situação foi modificada em 1917 com a expedição do Decreto nº 3.296 que determinou que a exploração e outorga dos serviços de telegrafia e de telefonia voltassem a ser de competência exclusiva da União Federal.

Na década de 1920, depois de referidas transformações, o modelo brasileiro de exploração de serviços de comunicação assemelhou-se aos demais países da América Latina, onde as concessões eram feitas exclusivamente pelo poder central e a exploração dos serviços era restrita às companhias nacionais.

---

1. Os dados históricos constantes neste item foram obtidos da seguinte obra:  
MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Serviços de Comunicação, São Paulo, Dialética, 2006, p. 15/39.

A Constituição de 1934 manteve a previsão de competência exclusiva da União para a exploração e outorga de concessão relativa aos serviços de comunicação, permitindo, no entanto, que os Estados explorassem os serviços de radiocomunicação próprios, visando atender suas atividades administrativas, e também assegurando a estes a preferência quando da outorga de concessões para exploração dos telégrafos (artigo 5º, VIII, §§ 2º 3 3º).

Por sua vez, a Constituição do Estado Novo de 1937, em seus artigos 15, VII, 16, X e XI e 17, possibilitou a delegação, mediante lei, da competência da União para legislar sobre a exploração e concessão dos serviços telegráficos.

Como podemos observar, as Constituições acima se limitavam a dispor sobre os serviços de telegrafia e de radiocomunicação, nada mencionando sobre os serviços de telefonia, o que ocorreu com o advento da Constituição de 1946, a qual trouxe a descentralização do poder concedente, conferindo à União a competência para exploração e concessão dos serviços telefônicos interestaduais e internacionais, aos Estados a competência sobre serviços intermunicipais, dentro de seus limites territoriais e aos Municípios a competência relativa aos serviços telefônicos de âmbito local.

Referida alteração trouxe dificuldades para o progresso do setor, haja vista a incompatibilidade das redes, em virtude de ausência de um padrão a ser seguido, bem como a fixação pelos entes federados de tarifas diferenciadas que confundia o consumidor, desestimulando o uso dos serviços de telefonia.

Em razão desse cenário, foi editado em 27 de agosto de 1962 o Código Brasileiro de Telecomunicações – CBT (Lei nº 4.117) que buscava centralizar a exploração dos serviços de comunicação e unificar a política de expansão de redes.

O CBT dispunha que à União Federal competia explorar diretamente a telefonia interestadual e internacional, e fiscalizar os serviços de comunicação outorgados por todos os entes da Federação; aos Estados e Municípios conservou-se a competência para exploração da telefonia e outorga de concessão dentro de suas áreas de abrangência, porém, condicionada à observância das regras editas pelo Conselho Nacional de Telecomunicações (Contel), criado pelo CBT.

A centralização dos serviços no campo de competências da União foi reforçada com a promulgação da Constituição de 1967, a qual lhe outorgou o direito exclusivo de exploração direta ou mediante concessão dos serviços de telecomunicações em todo o país (artigo 8º, XV).

Desta forma, podemos concluir que com o advento do Código Brasileiro de Telecomunicações o Brasil entrou nos anos 80 com um sistema equivalente ao dos países desenvolvidos.

## 1.2. Os serviços de comunicação na Constituição Federal de 1988

Com a entrada em vigor da nova Carta Constitucional, a exploração dos serviços de comunicação passou a ser restrita às empresas sob o controle acionário da União Federal<sup>2</sup>, diferentemente do cenário anterior que permitia a concessão a empresas particulares, tornando o monopólio do Sistema Telebrás<sup>3</sup>, criado em 1972, em monopólio de direito, uma vez que apenas as quatro empresas independentes existentes à época tiveram suas concessões preservadas pelo artigo 66 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias<sup>4</sup>.

A novel Lei Maior também assegurou à União Federal a competência privativa para legislar sobre matéria de telecomunicação, o que contribuiu para a exclusividade na exploração de referido serviço<sup>5</sup>.

Contudo, em meados da década de 1990, a qualidade dos serviços mostrou-se prejudicada em virtude da ausência de investimentos, do aumento de demandas sem a devida melhora nas redes de operação e dos altos custos das tarifas, o que gerou debates sobre uma possível flexibilização do monopólio estatal das telecomunicações.

Entretanto, para que houvesse essa flexibilização seria necessário alterar a redação do artigo 21, incisos XI e XII da Constituição Federal, fato este que ocorreu em 15 de agosto de 1995, com a aprovação da Emenda Constitucional nº 08, que conferiu ao referido dispositivo a seguinte redação:

*“Art. 21. Compete à União:  
(...)”*

---

<sup>2</sup> Redação original:

“Art. 21. Compete à União:

(...)”

XI - explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob o controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União;

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens e demais serviços de telecomunicações.”

<sup>3</sup> A União detinha o controle acionário com 52% das ações ordinárias, as demais eram de titularidade privada.

<sup>4</sup> ADCT da CF/88:

“Art.66. São mantidas as concessões de serviços públicos de telecomunicações atualmente em vigor, nos termos da lei.”

<sup>5</sup> Art. 22, IV, CF/88.

*XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;*

*XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:*

*a) os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens.”*

Portanto, com a nova redação constitucional, a União passou a ter o poder de outorgar ao particular a exploração de todos os serviços de telecomunicação, mediante concessões, autorizações e permissões, cabendo, contudo, ao legislador ordinário definir a forma (concessão, autorização ou permissão) e o regime (privado ou público) de prestação dos diversos serviços de telecomunicação.

### **1.3. A Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97)**

A Lei Ordinária regulamentadora do dispositivo constitucional foi publicada em 16 de julho de 1997, trazendo em seu corpo a previsão da criação da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), bem como regulamentando a sistemática de outorga de concessões, permissões e autorizações dos serviços de telecomunicação.

O legislador ordinário praticamente repetiu na LGT a definição de telecomunicação prevista no Código Brasileiro de Telecomunicações, revogado, em sua maior parte pela Lei nº 9.472/97, que assim dispunha:

*“Art. 4º. Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético (...).”*

Nos termos do artigo 63 da LGT, os serviços de telecomunicação podem ser prestados sob o regime de direito público ou de direito privado.

A outorga dos serviços submetidos ao regime de direito público será feita por meio da concessão (preferencialmente) ou da permissão, sendo que o artigo 64 da referida lei traz como serviço que comporta o regime de direito público o Serviço Telefônico Fixo Comutado<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> “Art. 64. Comportarão prestação no regime público as modalidades de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, cuja existência, universalização e continuidade a própria União comprometa-se a assegurar. Parágrafo único. Incluem-se neste caso as diversas modalidades do serviço telefônico fixo comutado, de qualquer âmbito, destinado ao uso do público em geral.”

O regime de direito privado é obrigatório para os serviços de interesse restrito, sendo estes explorados com base nos princípios constitucionais do livre exercício das atividades econômicas e outorgados ao particular por meio de autorização da agência reguladora (Anatel).

Cumprе ressaltar que a própria Lei Geral, em seu artigo 65, permite que um mesmo serviço seja prestado por empresas distintas, estando uma sujeita ao regime de direito público e a outra ao regime de direito privado.

Por fim, cabe mencionar que a LGT determinou em seus artigos 186 e seguintes a reestruturação e a desestatização das empresas federais de telecomunicação, visando atender aos objetivos de universalização e melhoramento do sistema nacional de telecomunicações, desta forma, a privatização do Sistema Telebrás deixou de ser apenas uma orientação política e tornou-se uma obrigação legal.

## CAPÍTULO II SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

### 2.1. Definição de comunicação e de prestação de serviço de comunicação

O vocábulo “comunicação” é definido pelo Dicionário Aurélio<sup>7</sup> da língua portuguesa, como “ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionado”, que pode ser a fala, escrita, sinais ou quaisquer outros equipamentos técnicos especializados.

Portanto, no sentido mais geral, o termo “comunicação” designa qualquer processo de troca de mensagens entre um emissor e um receptor, apresentando a seguinte esquematização: emissor – canal – mensagem – código – receptor. Sendo:<sup>8</sup>

- a) emissor: a fonte da mensagem, ou seja, aquele que detém as informações a serem transmitida;
- b) canal: o suporte físico necessário à transmissão da mensagem;
- c) mensagem: a informação transmitida;
- d) código: conjunto de signos e regras próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos;
- e) receptor: a pessoa que recebe a mensagem, ou seja, o destinatário da informação.

Conclui-se, assim, que o processo de comunicação consiste na transmissão de informação codificada, de uma pessoa para outra.

A prestação de serviço de comunicação, por sua vez, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens.

Portanto, ela só se verificará quando houver a conexão simultânea dos elementos que constituem a prestação de serviços, de um lado, e do processo comunicacional, de outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por objeto realizar a comunicação entre o tomador de serviço e uma terceira pessoa, mediante o pagamento de uma contraprestação.

---

<sup>7</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Eletrônico, Século XXI. Versão 3.0. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, p. 100.

Somente quando houver a intermediação de um terceiro, transmitindo a mensagem, é que será possível a incidência de imposto, pois como ninguém presta serviço a si mesmo, apenas se o canal transmissor for pessoa diversa do emissor é que teremos a prestação de serviços de comunicação.

Hugo de Brito Machado chega à mesma conclusão, após sustentar que “*uma coisa é o comunicar-se e outra é fornecer instrumento para a comunicação de outrem*”.<sup>9</sup>

Entendemos, então, que somente sobre o serviço de comunicação, e não sobre a comunicação isoladamente considerada, é que incide um imposto, pois para a ocorrência concreta da hipótese de incidência de um tributo, não basta praticar meros atos preparatórios que possibilitem o uso do serviço de comunicação, é imprescindível que haja a efetiva prestação do serviço, com o envio da mensagem pelo emissor ao receptor, sob pena de não se concretizar a subsunção do fato à norma jurídica tributária, uma vez que não existe tributação sobre serviço potencial.

Por derradeiro, pode-se concluir que não há fato imponible do imposto sem que o serviço seja finalizado, haja vista que meras atividades preparatórias à sua execução não estão aptas a ensejar a cobrança do tributo, cuja hipótese de incidência apenas restará configurada quando o emissor efetivamente enviar uma mensagem para o receptor, utilizando-se dos meios disponibilizados por um terceiro (prestador de serviço de comunicação) e mediante uma contraprestação pecuniária.<sup>10</sup>

## **2.2. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação: previsão constitucional e a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação**

A questão relativa à incidência ou não de uma norma jurídica tributária instituidora de um tributo sobre determinado evento do mundo social pressupõe a análise preliminar das disposições constitucionais correspondentes ao tributo.

Até o advento da Constituição Federal de 1988, os serviços de comunicação eram tributados pelo Imposto Federal sobre Serviços de Comunicação (ISSC) e pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), este último incidia, apenas, sobre as comunicações intramunicipais.

---

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 87.

<sup>10</sup> MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*, São Paulo, Dialética, 2006, p. 66.

Com a criação do ICMS, nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, somente os Estados e o Distrito Federal passaram a ter competência para a cobrança de impostos sobre os serviços de comunicação:

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

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.* (redação dada pela EC nº 03/93)

Ao permitir a cobrança do ICMS-Comunicação sobre a prestação dos serviços de comunicação, referido artigo constitucional não autoriza a tributação da comunicação pura e simples, como visto no item anterior, mas, sim, da prestação de serviços de comunicação. Portanto, deve haver uma obrigação de cunho negocial, tendo como pressuposto um contrato entre duas pessoas (o prestador e o tomador) e uma retribuição.

Referido ajuste, segundo os civilistas, pode ser definido como um *“contrato sinalagmático, em virtude do qual um dos contratantes, o prestador ou locador, compromete-se a prestar certos serviços, que o outro, denominado locatário se obriga a remunerar”*.<sup>11</sup>

Trazendo a conclusão acima para o ICMS-Comunicação, podemos dizer que para a ocorrência do fato imponible é necessária a existência de um terceiro que viabilize a relação comunicativa, mediante contraprestação.

Podemos afirmar que, para que haja a tributação pelo ICMS-Comunicação, a comunicação deve corresponder *“ao resultado final de um serviço oneroso prestado por um terceiro”*.<sup>12</sup>

Importante transcrever no presente trabalho a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação, para restar caracterizado quais eventos do mundo social estão sujeitos à sua incidência, eis que na lição de Paulo de Barros Carvalho: *“a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado”*<sup>13</sup>

<sup>11</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. 2ª parte. 34ª ed. Atualizado por Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo, Saraiva, 2003, p. 214.

<sup>12</sup> MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Serviços de Comunicação, São Paulo, Dialética, 2006, p. 61.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2007, p. 376.

Logo, a regra-matriz de incidência tributária tem a função de delimitar o campo de incidência de uma norma tributária, trazendo critérios em seu antecedente e seu consequente que se preenchidos corretamente e convertidos em linguagem competente, faz operar a incidência jurídica da norma tributária, uma vez que se verifica a concreção do fato previsto na hipótese, instaurando-se o vínculo obrigacional entre o Estado e o contribuinte.

No enunciado hipotético (antecedente) da regra-matriz de incidência tributária, encontram-se três critérios identificadores do fato:

a) critério material – faz referência a um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, que faz nascer a relação jurídica tributária. Esse núcleo será formado por um verbo, seguido de seu complemento.

b) critério espacial – demonstra o local em que o fato deve ocorrer, ou seja, indica o local exato da ação. Através de sua identificação que se definirá competências e atribuições administrativas e judiciais.

c) critério temporal – permite delinear o exato momento de ocorrência do fato tributário. Através desse critério, destaca-se o instante em que nasce a relação jurídica e, conseqüentemente, a obrigação tributária.

O consequente da regra-matriz traz os critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce. São eles:

a) critério pessoal – é o conjunto de elementos que aponta quem são os sujeitos da relação jurídica (sujeito ativo, credor, de um lado e sujeito passivo, devedor, de outro).

b) critério quantitativo – traz o objeto da prestação, que se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. Esse critério traz as grandezas que dimensionam o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

Vistas as definições acima, construiremos a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação:

- Antecedente da Regra-Matriz do ICMS-Comunicação:

- a) critério material: prestar serviço oneroso de comunicação;

- b) critério temporal: momento da prestação onerosa do serviço de comunicação;

- c) critério espacial: no Estado ou Distrito Federal onde o serviço é prestado;

- Consequente da Regra-Matriz do ICMS-Comunicação:

- a) critério pessoal: sujeito ativo: Estado ou Distrito Federal; sujeito passivo: prestador do serviço de comunicação;

b) critério quantitativo: base de cálculo: preço do serviço de comunicação; alíquota: no Estado de São Paulo, é de 25%.

Como podemos observar, para que haja a incidência do ICMS-Comunicação é imprescindível que:

- a) exista uma relação comunicativa entre o emissor e o receptor;
- b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro (prestador de serviços de comunicação), mediante remuneração.

## CAPÍTULO III

### DEFINIÇÃO DE INTERNET E DE PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET

#### 3.1. A Internet

Nos termos da Portaria nº 148/95, do Ministério das Comunicações, que aprovou a Norma nº 004/95:

*Internet “é o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores.”*

Trata-se de um sistema que interliga computadores por meio dos chamados “protocolos TCP/IP”, responsáveis por uniformizar a transmissão de informações das diversas redes.

Segundo Marcelo Viana Salomão, a *“Internet é o resultado da conexão de redes menores e maiores de computadores, localizadas em qualquer ponto da Terra, e que, por utilizarem o mesmo padrão de transmissão, viabilizam o contato com tudo o que há nesse universo de computadores”*.<sup>14</sup>

Apesar de parecer recente a tecnologia existente, na verdade, apenas a popularização do uso da Internet é que é contemporânea, uma vez que a sua concepção inicial surgiu nos Estados Unidos em 1969, como sendo um instrumento de uso militar a partir de estudos desenvolvidos no âmbito da Advanced Research and Projects Agency (ARPA), uma agência norte americana do Departamento de Defesa dos EUA, que visava conectar os computadores dos seus departamentos de pesquisa<sup>15</sup> para permitir a partilha de recursos computacionais.

A tecnologia consistia em distribuir as informações armazenadas por uma rede, não as concentrando em um único servidor, procurando evitar que, caso parte do sistema fosse danificado, as informações não se perdessem, eis que restariam preservadas nas demais extensões.

---

<sup>14</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2007, p. 758.

<sup>15</sup> BURROWES, Frederick B. A Internet e o ISSQN. Clubjus, Brasília-DF: 12 nov. 2007. Disponível em: <http://www.clubjus.com.br/?content=2.11641>. Acesso em: 11 jan. 2010.

A Internet chegou ao Brasil em 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), sendo que seu acesso era restrito a estas entidades, que a utilizava principalmente para a troca de mensagens e de acesso a base de dados.<sup>16</sup>

Com o tempo, novas redes foram sendo criadas em diversos países, utilizando-se do mesmo protocolo TCP/IP, o que permitiu o surgimento em 1989 da rede de abrangência mundial que possibilita a comunicação entre os mais distantes pontos do mundo, denominada de *world wide web*.

Em 1993, o uso da rede mundial foi popularizado em decorrência da comercialização de navegadores de utilização simplificada, como, por exemplo, o navegador Internet Explorer, desenvolvido pela Microsoft.<sup>17</sup>

A Internet é composta, essencialmente, por quatro elementos<sup>18</sup>:

(i) conjunto de dispositivos ligados entre si: maquinário que compõe a Internet e que se encontra totalmente interligado (computadores, roteadores, etc.);

(ii) meio físico: possibilita a conexão dos equipamentos (cabos, satélites, antenas de radiofrequência, etc.);

(iii) linguagem determinada: é o código que permite aos dispositivos entenderem as informações e solicitações enviadas (protocolo TCI/IP);

(iv) endereço lógico: indica a posição que cada um dos componentes ocupa no ambiente virtual da Internet, possibilitando que o usuário seja encontrado e reconhecido pelos demais equipamentos da rede (é o número IP).

Logo, para possibilitar o reconhecimento do usuário pelos equipamentos que a compõem, bem como o envio e recebimento de informações, cada usuário da rede mundial possui um número de identificação, chamado de número IP.

O mesmo ocorre quando um *site* é acessado, eis que são enviadas informações do IP do usuário para o IP do *site*, indicando que o primeiro deseja ter acesso às informações contidas no segundo.

---

<sup>16</sup> Idem.

<sup>17</sup> MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Serviços de Comunicação, São Paulo, Dialética, 2006, p. 138.

<sup>18</sup> GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito, São Paulo, Dialética, 2000, p. 127:

Portanto, podemos afirmar que a comunicação na rede mundial de computadores é efetuada pelos meios físicos (cabos, satélites, antenas das empresas de telecomunicação) que transportam as informações/dados ao redor do mundo, sendo que essa infraestrutura, que constitui a espinha dorsal da Internet, é denominada de *backbone*.<sup>19</sup>

Os titulares dessa infraestrutura são os provedores de *backbone* que possibilitam a comunicação por meio da Internet.

No Brasil, estes provedores são as empresas de telecomunicação, que disponibilizam sua infraestrutura para que a comunicação ocorra.

### 3.2. O provedor de acesso à Internet

A conexão à Internet, por sua vez, é feita através dos provedores de acesso, conhecidos pela sigla ISP (Internet Service Provider), que são empresas que colocam à disposição dos usuários o acesso à Internet por meio de um equipamento chamado servidor.<sup>20</sup>

Para os usuários que não ficam permanentemente conectados à Internet, ou seja, para aqueles que acessam somente para fins de lazer ou trabalho não há necessidade de um número de IP fixo, e é em razão desses usuários que surgiram os provedores de acesso.

Desta forma, qualquer usuário que não possua um número IP fixo, que queira navegar na Internet deverá estar conectado a um provedor de acesso.

Portanto, a primeira função do provedor de acesso é fornecer esse número IP para que o usuário possa ser identificado na rede mundial de computadores.

A segunda função, por sua vez, é rotear os “pacotes” de informação enviados pelos usuários, fazendo com que os mesmos sejam encaminhados pelas vias mais livres naquele momento, o que possibilita um ganho no desempenho do sistema, tornando-o mais ágil.

Um exemplo dessa função exercida pelo provedor de acesso à Internet foi dado por Gustavo Brigagão:

*“A situação é semelhante à de alguém que, situado no entroncamento de uma estrada de ferro, tivesse a função de determinar quais as melhores vias que deveriam ser seguidas pelas composições de modo a que chegassem ao seu destino da forma mais rápida e eficiente possível, ainda que, para tanto, o encarregado dessa função tivesse que enviar alguns dos vagões da composição por caminhos (trilhos) diversos. Obviamente, não se poderia concluir que tal*

<sup>19</sup> Palavra no idioma inglês que significa espinha dorsal.

<sup>20</sup> MACHADO, Rosiane Ferreira. Provedores de acesso e a tributação na internet: ISS x ICMS x ... ?Artigo - Federal - 2003/0458. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br>> Acesso em 11 jan. 2010.

*função configurasse prestação de serviço de transporte, que é prestado exclusivamente pela Estrada de Ferro. Ela configura serviço de roteamento, de natureza distinta do serviço de transporte”.*<sup>21</sup>

Podemos concluir que o provedor de acesso apenas fornece o endereço IP para a conexão entre o usuário (“navegador”) e a Internet, bem como direciona o tráfego de dados para as melhores rotas disponíveis. Complementarmente, ele pode fornecer outras facilidades ao usuário, como a disponibilização de uma conta de e-mail.

Voltando ao direito positivo, para buscar a compreensão do termo “serviços de provimento de acesso à Internet”, transcrevemos o artigo 61 e seu parágrafo primeiro da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97):

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

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

Na mesma linha foram expedidas algumas regras jurídicas pelo Ministério das Comunicações, como a Norma nº 004/95, segundo a qual o provedor de acesso à Internet presta serviço de valor adicionado, confirmando a posição de inexistência de prestação de serviço de comunicação na sua atividade.

Os provedores, portanto, seriam meros usuários do serviço de telecomunicação que lhe dá suporte, ao qual adicionariam novas utilidades.

Como se percebe, tanto na legislação federal, como na norma do Ministério de Comunicações, os serviços de telecomunicações se diferenciam dos serviços de valor adicionado, identificando o serviço de provimento de acesso à Internet como sendo um da segunda espécie, ou seja, como um serviço de valor adicionado (SVA).

Importante frisar que um provedor de acesso é, portanto, um computador ligado à Internet e habilitado a proporcionar que outros computadores a ela se conectem.

Para se ter acesso a um provedor, o usuário terá que se valer de um serviço de comunicação, como por exemplo, o de telefonia; sem esta ligação telefônica, ou outro canal de comunicação (cabos, fibras óticas, satélites, etc.) não há qualquer possibilidade de acesso à Internet.

---

<sup>21</sup> BRIGAGÃO, Gustavo A. M. “Aspectos Tributários dos Negócios Relacionados à Internet”. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: IOB Thomson/Abetel, 2004, p. 605-606.

Desta forma, o suporte de comunicação é a ligação telefônica com a provedora e não o serviço de acesso prestado por ela.<sup>22</sup>

Este também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual “os provedores de acesso à Internet não configuram o ‘canal’ realizador da comunicação; não colocam à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Sua tarefa, por conseguinte não é prestar serviço de comunicação, mas tornar mais eficiente o serviço comunicacional prestado por outra empresa. É, simplesmente, um serviço de valor adicionado, ou seja, serviço agregado a outro serviço, este sim de comunicação”.<sup>23</sup>

No mesmo sentido é a lição de Ives Gandra, que pontua: “A lei de telecomunicações (...) exclui os serviços prestados pelos provedores como serviços de telecomunicação, em seu artigo 61, §1º (...).

São serviços adicionais, auxiliares, mas não são serviços de telecomunicação, como não o seriam todos aqueles prestados como suporte às telecomunicações, desde a limpeza desses estabelecimentos, quando terceirizados, até aqueles enunciados no dispositivo acima.

(...) Não sendo, pois, serviços de telecomunicações, mas apenas adicionais, vicários, acólitos, auxiliares dos serviços de comunicação – a utilização de veículo do provedor, ou seja, da linha telefônica, é tributada, por serviço de telecomunicação – não estando sujeitos ao ICMS (...).<sup>24</sup>

Portanto, restou demonstrado que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não é de comunicação, sendo, unicamente um serviço de valor adicionado, com o qual não se confunde.

Após fixarmos o conteúdo das definições trazidas neste item (serviços de telecomunicação e serviços de valor adicionado), passaremos, então, ao tema central do presente trabalho, qual seja a tributação dos serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet.

---

<sup>22</sup> SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2007, p. 759.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, p. 104.

<sup>24</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na Internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 49-50.

## CAPÍTULO IV

### TRIBUTAÇÃO DO PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET

#### **4.1 A atividade do provedor de acesso à Internet e a não-incidência do ICMS-Comunicação**

O serviço de provimento de acesso à internet tem sido classificado por alguns como verdadeiro serviço de comunicação, apto, portanto, a atrair a incidência do ICMS-Comunicação.

Por outro lado, a maior parte da doutrina entende pela impossibilidade de cobrança do referido imposto estadual sobre os serviços prestados pelo provedor de acesso, visto que este é um mero facilitador da conexão com a Internet, não exercendo qualquer atividade que, por si só, poderia ser classificada como serviço de comunicação.

Em prol desse raciocínio, os referidos doutrinadores invocam o artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações e a Norma nº 004/95 do Ministério das Comunicações, vistos no subitem 3.2 do presente trabalho, segundo os quais o provedor de acesso à Internet presta serviço de valor adicionado, configurando a inexistência de prestação de serviço de comunicação.

Segundo este entendimento, o provedor de acesso é um usuário do serviço de comunicação que lhe dá suporte, e ao qual acrescenta novas utilidades.

Assim, a atividade do provedor de acesso à Internet não está sujeita à incidência do ICMS-Comunicação, já que sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet.

Se a lei específica retira o "Serviço de Valor Adicionado" da classificação de serviço de telecomunicação, não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei Complementar nº 87/96 (que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências - LEI KANDIR), em cujo art. 2º está explicitado que o ICMS incidirá 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.”*

Dentre os que sustentam a possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação, destacamos Greco<sup>25</sup> para o qual os serviços prestados pelo provedor de acesso propiciam um ambiente próprio para que a conexão à rede ocorra, estando, desta forma, prestando um serviço de comunicação.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) firmou entendimento no sentido de que o serviço de valor adicionado (SVA) é considerado um serviço de comunicação e, como tal, deve sofrer a incidência do ICMS.

Este entendimento pode ser constatado pela leitura do Convênio ICMS nº 72/06, que assim dispõe:

*“Cláusula primeira. Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins e o Distrito Federal autorizados a reduzir ou não exigir juros, multas e correção monetária relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes das prestações dos serviços de comunicações, tais como, **serviços de valor adicionado**, serviços de meios de telecomunicação, contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de equipamentos ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz, imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada, realizadas até a data do termo inicial de vigência deste convênio. (grifos nossos).*

(...)

*Cláusula terceira. O disposto neste convênio fica condicionado:*

*I - a que o contribuinte beneficiado **não questione a incidência do ICMS** sobre as prestações indicadas na cláusula primeira, judicial ou administrativamente;” (grifos nossos)*

A intenção do CONFAZ foi dupla: assentar o posicionamento de que incide o ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet e, mediante a redução da base de cálculo e a remissão, levar os provedores a optar pelo recolhimento do ICMS ao invés do ISSQN, que vinha sendo cobrado por vários Municípios.

Podemos observar que a controvérsia está lançada, mas concordamos com o posicionamento de não-incidência do ICMS-Comunicação sobre a atividade prestada pelos provedores de acesso à Internet, haja vista que eles não realizam o transporte de sinais de comunicação, mas se utilizam de um sistema já existente com o intuito de estabelecer o elo entre o usuário e a rede mundial de computadores.

---

<sup>25</sup> GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito. São Paulo, Editora Dialética, 2000, p. 134.

Paulo de Barros Carvalho fez uma comparação com a prestação de serviço de transporte: “*Suponhamos que um indivíduo “A”, pretendendo mudar-se, contrata duas empresas, sendo uma com a finalidade de organizar os bens a serem transportados e colocá-los no caminhão de mudanças, e outra com a função de levar esses bens até outro Município. Pergunta-se: ambas as empresas contratadas sujeitam-se à incidência do ICMS, em decorrência da prestação de serviço de transporte intermunicipal? Resposta: obviamente que não. Apenas quem foi contratado para transportar efetivamente os bens é que se sujeitará a esse tributo. A outra empresa, responsável pela organização dos objetos, tornando mais rápida a mudança, não presta qualquer espécie de serviço de transporte*”.<sup>26</sup>

Logo, podemos extrair do exemplo acima que a atividade do provedor de acesso, classificada como serviço de valor adicionado, não se confunde com o serviço de comunicação, sendo, na verdade, um serviço autônomo, para cuja prestação é imprescindível a utilização de uma rede de comunicação.

Portanto, conclui-se que o serviço prestado pelo provedor de acesso não é de comunicação, não se enquadrando, assim, no critério material da Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação, haja vista que o provedor de acesso não presta serviço oneroso de comunicação, mas tão somente torna mais eficiente esse serviço prestado por uma empresa de comunicação, ou seja, é simplesmente um serviço de valor adicionado.

#### **4.2. A atividade do provedor de acesso à Internet e a não-incidência do ISSQN**

Como visto acima, entendemos que a atividade do provedor de acesso à Internet não está sujeita à incidência do ICMS-Comunicação, o que, em tese, possibilitaria a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Ocorre que, para que haja a cobrança do referido imposto de competência Municipal, faz-se necessário o enquadramento da atividade prestada pelo provedor de acesso na lista taxativa de serviços editada pela Lei Complementar nº 116/03, a qual admite, nos itens que se referem a “congêneres” ou “assemelhados”, interpretação extensiva, vedada, contudo, a analogia.

---

<sup>26</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, p. 103-104.

A Lei Complementar em apreço elenca os seguintes serviços de informática:<sup>27</sup>

- 1. Serviços de informática e congêneres.*
  - 1.01. Análise e desenvolvimento de sistemas.*
  - 1.02. Programação.*
  - 1.03. Processamento de dados e congêneres.*
  - 1.04. Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.*
  - 1.05. Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.*
  - 1.06. Assessoria e consultoria em informática.*
  - 1.07. Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.*
  - 1.08. Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.*

Verifica-se que as atividades constantes dos itens 1.01 a 1.04 da lista referem-se à prestação de serviços de desenvolvimento de sistemas, programas e processamento de dados.

O item 1.05 traz o serviço de licenciamento de programas para utilização pelo público.

As atividades dos itens 1.06 e 1.07 são de assessoria e suporte técnico em informática.

Por fim, o item 1.08 autoriza a incidência do ISSQN sobre o planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Como a atividade do provedor de acesso à Internet não se enquadra em tais serviços, nem mesmo utilizando-se da interpretação extensiva quanto ao item 1.03, que se refere a processamento de dados e *congêneres*, conclui-se que ela se encontra fora do campo de incidência do ISSQN, haja vista que sua função é tão somente disponibilizar um meio para que os usuários tenham acesso à rede mundial de computadores.

Nesse diapasão, caso o serviço não seja de comunicação, passível de tributação pelo ICMS-Comunicação, poderá ser tributado pelo ISSQN desde que haja previsão na lista editada pela Lei Complementar, o que não é caso da atividade prestada pelo provedor de acesso à internet.

---

<sup>27</sup> MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Serviços de Comunicação, São Paulo, Dialética, 2006, p. 206-207.

### 4.3. Jurisprudência sobre a tributação do provedor de acesso à Internet

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou em diversas oportunidades sobre a tributação do serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet, tendo inclusive adotado posicionamentos distintos em alguns casos.

No primeiro julgado, Recurso Especial nº 323.358/PR, de junho de 2001, a Primeira Turma entendeu, por unanimidade, que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não é de valor adicionado, mas de comunicação, atraindo, assim, a incidência do ICMS-Comunicação, conforme ementa que abaixo transcrevemos:<sup>28</sup>

*TRIBUTÁRIO. PROVEDOR DA INTERNET. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RELAÇÃO DE NATUREZA NEGOCIAL COM O USUÁRIO. FATO GERADOR DE ICMS DETERMINADO. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 9.472/1997.*

*1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão que entendeu que “o provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS”.*

*2. O provedor da Internet é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na INTERNET, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à Internet (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à Internet (SCI)”. (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva Direito e INTERNET, pág. 60)*

*3. O provedor vinculado à INTERNET tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.*

*4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.*

*5. A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, circula que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam.*

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

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

*8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.*

*9. Recurso provido.*

<sup>28</sup> STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 323.358/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ 03.09.2001.

Neste caso, o Relator concluiu que “o serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme define o artigo 61, da Lei nº 9.472, de 16.07.97”, sendo, portanto, um serviço de comunicação, pois “detém meios e técnicas”, que permitem a formação da relação comunicativa em caráter negocial e oneroso.

Ocorre que dois anos após esta decisão, a Segunda Turma do STJ apreciou a mesma questão no julgamento do Recurso Especial nº 456.650/PR, e decidiu de modo diverso do precedente, concluindo, por unanimidade, pela impossibilidade de cobrança do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, vejamos:<sup>29</sup>

*TRIBUTÁRIO – ICMS – SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET – LEI 9.472/97.*

*1. Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.*

*2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é **serviço de valor adicionado** (art. 61, Lei 9.472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§1º, art. 61).*

*3. Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, **SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO** (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.*

*4. Recurso especial improvido. (grifos nossos)*

Ao concluir seu voto, a Ministra Eliana Calmon entendeu que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet enquadram-se fielmente no conceito de serviço de valor adicionado, previsto no artigo 61, da Lei Geral de Telecomunicações. Logo, não haveria como submeter-se à tributação pelo ICMS-Comunicação.

Em face da instauração da divergência, o Estado do Paraná opôs Embargos de Divergência nos autos deste último Recurso Especial, onde o Relator, Ministro José Delgado, reiterou seu voto, pela incidência do ICMS, sendo acompanhado pelos Ministros Teori Zavascki, Luiz Fux e Denise Arruda.

O Ministro Franciulli Netto manteve seu posicionamento do julgamento do Recurso Especial nº 456.650/PR, pela não-incidência do ICMS sobre o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet, sendo acompanhado pelos Ministros João Otávio de Noronha, Francisco Peçanha Martins e Castro Meira.

<sup>29</sup> STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 456.650/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 08.09.2003.

O último a votar foi o Ministro Francisco Falcão que, modificando seu posicionamento, sustentou que referidos serviços configuram SVA, logo, não haveria como tributá-lo pelo imposto estadual.

Tendo em vista a uniformização da jurisprudência a respeito do tema, a Primeira Seção formulou a Súmula 334/STJ, publicada em 14/02/2007, segundo a qual “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

Com o afastamento da incidência do ICMS-Comunicação, passou a ser discutido no tribunal superior a possibilidade de tributação dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet pelo ISSQN.

No Recurso Especial nº 674.188/PR (2004/0079778-5), o STJ entendeu pela não-incidência do ISSQN, conforme ementa abaixo:<sup>30</sup>

**RECURSO ESPECIAL DO ESTADO DO PARANÁ. TRIBUTÁRIO. ICMS. PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA. SÚMULA 334/STJ. RECURSO DESPROVIDO.**

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos EREsp 456.650/PR, entendeu ser indevida a incidência de ICMS sobre os provedores de acesso à internet, na medida em que estes prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97, apenas liberando espaço virtual para comunicação. Quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo imposto (Rel. Min. José Delgado, Rel. p/ acórdão Min. Franciulli Netto, DJ de 20.3.2006).

2. Tendo em vista a uniformização da jurisprudência desta Corte de Justiça a respeito do tema, a Primeira Seção formulou a Súmula 334/STJ, segundo a qual “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

3. Recurso especial desprovido

**RECURSO ESPECIAL DO MUNICÍPIO DE CURITIBA. TRIBUTÁRIO. ISS. PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. (grifos nossos)**

1. A incidência de ISS pressupõe o não-cabimento de ICMS, por força de expressa previsão constitucional (art. 156, III). Assim, afastada a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, cabe analisar se esses se enquadram nos serviços de qualquer natureza, disciplinados no Decreto-Lei 406/68, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar 56/87, para fins de incidência de ISS.

2. O Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que a lista de serviços anexa ao referido decreto-lei possui um rol taxativo e exaustivo, de modo que é apenas possível uma interpretação extensiva dos itens nela contidos, para o enquadramento de serviços idênticos aos ali expressamente previstos, mas com nomenclatura diversa.

<sup>30</sup> STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 674.188/PR, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 10.09.2008.

3. Os provedores de acesso à internet executam serviço de valor adicionado, isto é, atividade de monitoramento do acesso de usuários e de provedores de informações à rede mundial de computadores, colocando à sua disposição os dados ali existentes. Desse modo, o serviço prestado pelo provedor é apenas o fornecimento da infra-estrutura para que o usuário possa acessar a internet e, por conseguinte, as informações nela contidas.

4. Não há previsão no Decreto-Lei 406/68, com suas alterações posteriores, em que se possa incluir os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet entre aqueles sujeitos à incidência de ISS. Isso, porque, conforme anteriormente salientado, esta Corte de Justiça, no julgamento dos EREsp 456.650/PR, consignou que a atividade realizada pelo provedor de acesso à internet é serviço de valor adicionado, constituindo um acréscimo ao serviço de telecomunicações. No entanto, a lista de que trata o decreto-lei supramencionado não incluiu, em seu rol taxativo, os referidos serviços de valor adicionado; além disso, não há nenhuma identidade entre esse serviço e os demais nela expressamente previstos.

5. Não se cogita, conforme pretende o recorrente, sua inclusão nos itens 24 e 50 do referido decreto-lei. Isso, porque o item 24 prevê, em síntese, a incidência de ISS sobre os serviços de "análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza", enquanto o item 50 dispõe que essa exação relaciona-se aos serviços de "agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis e imóveis não abrangidos nos itens 45, 46, 47 e 48".

6. Da análise do item 24, conclui-se que não se constata nenhuma identidade entre o serviço prestado pelo provedor (fornecimento de infra-estrutura para o acesso à rede internet) e os serviços de análise de sistemas (estudo de processos para aplicação de tecnologia de informação e de comunicação), de coleta e processamento de dados (organização de dados em computador a fim de obter informação sistematizada) e de informações - na hipótese, os provedores apenas possibilitam o acesso dos usuários às informações constantes da internet. Assim, eles apenas as recebem da rede e as retransmitem ao usuário conectado. Por outro lado, também não se enquadra nas hipóteses previstas no item 50, o qual, mesmo se interpretado extensivamente, está totalmente dissociado da atividade exercida pelos provedores de acesso à internet.

7. Mesmo após a edição da Lei Complementar 116/2003, **não se cogita a incidência de ISS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, porquanto não se equipara aos serviços de informática e congêneres previstos no item I anexo à referida lei - os quais se referem a desenvolvimento, análise e processamento de dados.** (grifos nossos)

8. Recurso especial desprovido.

Constate-se que o STJ entendeu que os serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet não estão sujeitos ao ICMS-Comunicação, bem como ao ISSQN, garantindo judicialmente o direito do provedor em não recolher o tributo e ter direito aos valores pagos indevidamente.

Por derradeiro, cumpre esclarecer que até a presente data o Supremo Tribunal Federal (STF), não julgou a matéria, tendo em vista que o Recurso Extraordinário não se presta a analisar decisões com base em legislação infraconstitucional, conforme ementa que passamos a transcrever:<sup>31</sup>

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INTERNET. ICMS. INCIDÊNCIA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL.*

*1. A questão relativa à incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de internet foi dirimida com fundamento na legislação infraconstitucional que disciplina a espécie: Lei n. 9.472/97, Lei Complementar n. 87/96 e norma n. 004/95, do Ministério das Comunicações.*

*2. Ausência de ofensa direta à norma constitucional torna incabível o recurso extraordinário.*

*Agravo regimental a que se nega provimento.*

Conclui-se, então, que enquanto o Supremo Tribunal Federal não se pronunciar sobre a exata interpretação do art. 155, II, da Constituição Federal, o que dará sentido à interpretação dos artigos 60 e 61 da lei nº 9.472, de 16.7.1997, os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet pela jurisprudência do STJ, não se submetem à incidência tanto do ICMS-Comunicação quanto do ISSQN, corroborando com o posicionamento do presente trabalho.

---

<sup>31</sup> STF, Segunda Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 596.805/DF, Relator Ministro Eros Grau, DJ 20.11.2009

## CONCLUSÃO

Após as considerações acima, podemos chegar à conclusão de que não se pode aceitar a incidência do ICMS-Comunicação, bem como do ISSQN sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, e a minha convicção se assenta nas seguintes constatações:

a) o provedor de acesso à rede internacional de computadores é tão usuário dos serviços de comunicação quanto aqueles que a ele recorrem para obter a conexão à rede mundial;

b) o provedor de acesso à Internet propõe-se a estabelecer a comunicação entre o usuário e a rede, em processo de comunicação, segundo a lei nº 9.472/97 (art. 60, § 1º);

c) a Regra-Matriz de Incidência Tributária do ICMS-Comunicação prevê em seu critério material a prestação de serviço oneroso de comunicação e não a atividade do provedor de acesso à Internet, que se limita a dar maiores funcionalidades a este serviço.

d) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se, segundo as regras da lei específica (art. 61), no chamado “Serviço de Valor Adicionado” (SVA);

e) o referido serviço não é classificado como um serviço de telecomunicação segundo o art. 61, § 1º da lei nº 9.472/97;

f) se a lei específica retira o "Serviço de Valor Adicionado" da classificação de serviço de telecomunicação, não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996, em cujo art. 2º está explicitado que o ICMS incidirá 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.”

g) independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS. Aliás, em se tratando de serviço, a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao ICMS.

h) a atividade prestada pelo provedor de acesso à Internet não se enquadra nos itens da lista de serviços editada pela Lei Complementar nº 116/2003, logo, também não pode ser passível de tributação pelo ISSQN.

Como podemos observar, o tema é bastante controvertido, seja na doutrina, seja na jurisprudência, que aguarda uma definição, em nível constitucional, quando o STF pronunciar-se sobre a exata interpretação do art. 155, II, da Constituição Federal, o que dará sentido à interpretação dos arts. 60 e 61 da lei nº 9.472, de 16.7.1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, haja vista que para o Superior Tribunal de Justiça, conforme observamos nas ementas transcritas no presente trabalho, a interpretação dada à lei infraconstitucional é no sentido de não-incidência do ICMS-Comunicação, bem como do ISSQN, em virtude do seu não enquadramento no rol taxativo editado pela Lei Complementar nº 116/03.

## BIBLIOGRAFIA

- ALVES, Eliana Calmon. A tributação dos serviços prestados pelas provedoras da internet. Informe Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva, Brasília, v. 15, n. 2, p. 231-238, jul./dez. 2003.
- BRIGAGÃO, Gustavo A. M. “Aspectos Tributários dos Negócios Relacionados à Internet”. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson/Abetel, 2004, p. 605-606.
- BURROWES, Frederick B. A Internet e o ISSQN. Clubjus, Brasília-DF: 12 nov. 2007. Disponível em: <http://www.clubjus.com.br/?content=2.11641>. Acesso em: 11 jan. 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 376.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 73, p. 100-104.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Dicionário Eletrônico, Século XXI. Versão 3.0. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1999.
- GRECO, Marco Aurélio. Internet e Direito, São Paulo, Dialética, 2000, p. 127-134.
- MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 87.
- MACHADO, Rosiane Ferreira. Provedores de acesso e a tributação na internet: ISS x ICMS x ... ?Artigo -Federal - 2003/0458. Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br>> Acesso em 11 jan. 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na Internet. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001, p. 49-50.
- MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações. 2ª parte. 34ª ed. Atualizado por Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo, Saraiva, 2003, p. 214.
- MOREIRA, André Mendes. A Tributação dos Serviços de Comunicação, São Paulo, Dialética, 2006, p. 15-39, 61-66, 138.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS sobre a Prestação de Serviços. Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2007, p. 758-759.