

A TRIBUTAÇÃO DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET – NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS OU DE ISSQN¹

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor de Direito Tributário dos Cursos de Graduação e Pós-Graduação da
Faculdade de Direito Milton Campos
Membro da ABRADT, da ABDF e da IFA
Advogado

1. Intróito.

A tributação dos serviços de provimento de acesso à Internet tem sido objeto de intensas discussões jurídico-tributárias.

Há os que sustentam ser a atividade um serviço de comunicação, que atrairia a incidência do ICMS nos termos do art. 155, II da CR/88 e do art. 2º, III da Lei Complementar nº 87/96.

Por outro lado, existem aqueles que pregam ser a atividade um serviço de valor adicionado (definido no art. 61 da Lei nº 9.472/97), que é um serviço acessório ao de telecomunicações, mas com este não se confunde (o SVA apenas adiciona uma facilidade ou utilidade ao serviço de comunicação, mas não cuida de completar a relação comunicativa). Sendo SVA, o provimento de acesso à Internet não atrairia a incidência do ICMS, podendo, contudo, ser tributável pelo ISSQN, caso esteja previsto na lista editada pela Lei Complementar nº 116/03.

Recentemente, o STJ decidiu, nos autos dos Embargos de Divergência nº 456.650/PR, que o provimento de acesso não se sujeita ao ICMS, por se tratar de SVA. Contudo, a decisão foi tomada por cinco votos a quatro, o que abre ensanchas para futuras mudanças de entendimento no âmbito daquela Corte, como ocorreu no passado em casos onde havia profundas dissensões entre os Ministros (v.g., cite-se a questão do prazo decadencial para formalização da exigência de tributos sujeitos a lançamento por homologação: a Primeira Seção decidiu diversas vezes que o prazo era de dez anos contados do fato gerador – cinco mais cinco – e outras tantas que a decadência era quinquenal, gerando dúvidas acerca do efetivo posicionamento do STJ quanto à matéria).

Em face disso, o estudo do provimento de acesso à Internet à luz dos fatos geradores do ICMS e ISSQN reveste-se de importância, justificando a elaboração do presente artigo.

A seguir, far-se-á um breve esboço acerca da hipótese de incidência do ICMS-comunicação, do conceito de serviço de valor adicionado e da forma de interpretação da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, de modo a delinear-se alguns conceitos essenciais para as conclusões que advirão

¹ MOREIRA, André Mendes . A tributação dos provedores de acesso à Internet: não-incidência de ICMS ou de ISSQN. Direito Público (Belo Horizonte), v. II, p. 33-50, 2005.

posteriormente. Desde já, adiante-se que entendemos que o serviço de provimento de acesso à Internet não é de comunicação (sendo inalcançado, portanto, pelo ICMS). Contudo, tampouco se sujeita ao ISSQN, uma vez que a LC nº 116/03 não possui previsão para incidência do ISSQN sobre essa atividade.

Confira-se.

2. O fato gerador do ICMS-comunicação à luz da CR/88.

Até o advento da Constituição da República de 1988, os serviços de comunicação eram tributados pelo imposto federal sobre serviços de comunicação (ISSC, instituído pelo Decreto-lei nº 2.186/84) e pelo ISSQN (este último incidia somente sobre as comunicações intramunicipais, inalcançadas pelo ISSC).

Com a criação do ICMS, somente os Estados passaram a ter competência para cobrança de imposto sobre os serviços de comunicação, nos termos do art. 155, II da CR/88:

“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, destaques nossos)

Inicialmente, o dispositivo foi regulamentado pelo Convênio ICM nº 66/88, que cedeu lugar à atual lei de normas gerais do ICMS (Lei Complementar nº 87/96), a qual dispõe:

“Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

Como se deduz dos dispositivos, para que haja incidência do ICMS-comunicação é imprescindível que:

- (a) exista uma relação comunicativa (formada por cinco elementos: emissor, receptor, meio de transmissão, código e mensagem transmitida);
- (b) a comunicação seja viabilizada por um terceiro, mediante remuneração.

Caso não estejam presentes tais requisitos, não se pode falar em exigência do ICMS em análise, para o qual – e a obviedade aqui é acácia – é imprescindível a existência de comunicação.

Ao lado dos serviços de comunicação, contudo, existem os denominados serviços de valor adicionado, que estão imbricados àqueles, mas possuem existência autônoma (não atraindo a incidência do imposto estadual).

É ver.

3. Os serviços de valor adicionado e a *fattispecie* do ISSQN.

A definição de serviço de valor adicionado (SVA) foi introduzida na legislação pátria pela Lei Mínima² (Lei nº 9.295/96), que assim dispunha:

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

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

Posteriormente, com a revogação da Lei Mínima pela Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), o serviço de valor adicionado passou a ser conceituado por esta última, nos seguintes termos:

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

§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.

§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”

A seu turno, a Resolução Anatel nº 73, de 25 de novembro de 1998, que editou o Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, assim tratou dos SVAs:

“Art. 3º. Não constituem serviços de telecomunicações:

(...)

III – os serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61 da Lei 9.472 de 1997.”

Das normas transcritas pode-se extrair, inicialmente, que serviço de valor adicionado não se confunde com serviço de telecomunicações. O SVA é um serviço autônomo, para cuja prestação é necessária a utilização da rede de telecomunicações.

² Segundo HELENA XAVIER, a Lei Mínima das Telecomunicações – que antecedeu a privatização do Sistema Telebrás – “desregulamentou e liberalizou serviços de valor adicionado, flexibilizou as condições para exploração de satélites e de serviços de telecomunicações não abertos ao público, e organizou o processo de licitação para a Banda B do Serviço Móvel Celular (SMC)”. (XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *O Regime Especial da Concorrência no Direito das Telecomunicações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 25).

O serviço de valor adicionado pode ser prestado por terceiros (aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações para esse fim – art. 61, §2º) ou até mesmo pela própria operadora³. Nessa última hipótese, contudo, a operadora não estará atuando como prestadora de serviços de telecomunicações, mas sim como prestadora de SVA.

O Supremo Tribunal Federal já assentou que os serviços de valor adicionado efetivamente distinguem-se dos serviços de telecomunicações. Na espécie, tratava-se de Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC nº 1.491/DF) ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista – PDT, na qual questionava-se a constitucionalidade de diversos dispositivos da Lei Mínima de Telecomunicações, dentre os quais o art. 10º e seu parágrafo único (que, como visto, conceituava o SVA antes do advento da LGT). Sustentava-se, na ADI, que o art. 10º da Lei Mínima violava a CR/88, pois permitia a outorga a particulares, sem processo de licitação e sem os instrumentos da concessão ou autorização, do direito de prestar serviços de valor adicionado que, em verdade, confundir-se-iam com os próprios serviços de telecomunicações (é dizer: os SVAs estariam imbricados de tal forma nos serviços de telecomunicações que não haveria como dissociar um do outro). Dessa forma, ao assegurar a “qualquer interessado” a prestação do serviço de valor adicionado, o art. 10º da Lei Mínima teria violado o art. 21, XI da Constituição da República, que possibilita a exploração do serviço de telecomunicação tão-somente por particulares que detenham concessão, autorização ou permissão da União. Entretanto, a medida cautelar foi indeferida pelo Pleno do STF⁴. O relator da ação, Ministro CARLOS VELLOSO⁵, asseverou que, ontologicamente, o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado. Este último nada mais é que “um acréscimo de recursos a um serviço de comunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações”. Assim, o SVA corresponderia a uma “mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes”.

Dessarte, pode-se concluir que o legislador andou bem ao estrear os serviços de telecomunicações dos SVAs⁶. Estes, portanto, não atraem a incidência do ICMS, podendo ser tributados pelo ISSQN, desde que estejam previstos na lista de serviços editada pela lei complementar, a qual admite – nos itens que se referem a “congêneres” ou assemelhados – interpretação extensiva (vedada, contudo, a analogia). Esse é o posicionamento

³ Leciona ESCOBAR que “a operadora (...), também pode, se quiser, prestar Serviço de Valor Adicionado”. (ESCOBAR, J. C. Mariense. *O Novo Direito de Telecomunicações*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, pp. 192-3).

⁴ O Ministro MARCO AURÉLIO foi voto vencido, na parte relativa ao art. 10º da Lei Mínima.

⁵ STF, Pleno, ADI-MC nº 1.491/DF, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, j. em 01.07.1998, *apud* CORAZZA, EDISON AURÉLIO. *Provimento de Acesso à Internet. Caracterização como Prestação de Serviços de Comunicação ou de Outra Natureza*. BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 145.

⁶ O relatório do Senador JOSÉ IGNÁCIO FERREIRA (relator da Lei Geral de Telecomunicações na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania) sobre a definição de SVA posta no art. 61 da LGT é elucidativo:

“Essas definições não incluem o tratamento ou processamento da informação como um serviço de telecomunicações. Com efeito, o tratamento da informação é considerado, pelo Projeto de Lei, como um serviço de valor adicionado. (...).

Sendo assim, os serviços de valor adicionado não são conceituados como serviços de telecomunicações, pois com eles não se confundem, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.” (Diário do Senado Federal, 10 de julho de 1997, p. 13.579, *apud* BOTELHO, Fernando Neto. *Tributação do Serviço de Provimento da Internet*. TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito Tributário das Telecomunicações*. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 582).

do STF adotado, dentre outros, nos Recursos Extraordinários nºs 78.927/RJ⁷, 91.737/MG⁸, 103.909/MG⁹ e 114.354/RJ¹⁰. O STJ tem seguido a mesma orientação, assentando pela taxatividade da lista – vedando, portanto, a analogia – mas permitindo sua interpretação extensiva (Recursos Especiais nºs 656.918/PR¹¹, 586.598/PR¹² e 121.428/RJ¹³).

Nessa linha, caso o serviço não seja de telecomunicação, poderá ser tributado pelo ISSQN, desde que haja previsão na lista editada pela lei complementar.

4. Não-incidência de ICMS sobre o serviço de provimento de acesso à Internet.

Apesar de expressamente definido como SVA pelo Ministério das Comunicações (Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995), o provimento de acesso à Internet tem sido classificado por alguns como verdadeiro serviço de comunicação, apto a atrair a incidência do imposto estadual¹⁴.

O Superior Tribunal de Justiça encontrava-se dividido relativamente à questão: após uma decisão da Primeira Turma¹⁵ pugnano pela incidência do ICMS sobre as atividades dos provedores de acesso, a Segunda Turma¹⁶ prolatou acórdão em sentido contrário. O tema foi levado à Primeira

⁷ STF, Primeira Turma, Recurso Extraordinário nº 78.927/RJ, relator Ministro ALIOMAR BALEEIRO, DJ 04.10.1974 (a página do DJ não é informada no *site* do STF).

⁸ STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 91.737/MG, relator Ministro DÉCIO MIRANDA, DJ 27.03.1981, p. 2.535.

⁹ STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 103.909/MG, relator Ministro MOREIRA ALVES, DJ 24.05.1985, p. 7.984.

¹⁰ STF, Segunda Turma, Recurso Extraordinário nº 114.354/RJ, relator Ministro CARLOS MADEIRA, DJ 04.12.1987, p. 27.644.

¹¹ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 656.918/PR, relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 16.11.2004, p. 211.

¹² STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 586.598/PR, relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 06.09.2004, p. 238.

¹³ STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 121.428/RJ, relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ 16.08.2004, p. 156. Esta decisão foi assim ementada:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.

2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo ‘congêneres’, ‘semelhantes’, ‘qualquer natureza’, ‘qualquer espécie’, dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos.

4. Recurso especial improvido.”

¹⁴ Dentre outros, GRECO sustenta este entendimento (GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133).

¹⁵ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 323.358/PR, relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 03.09.2001, p. 58.

¹⁶ STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 456.650/PR, relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 08.09.2003, p. 291.

Seção¹⁷, que, no último dia 11 de maio, decidiu, por cinco votos a quatro, que o provimento de acesso possui natureza de SVA, não se sujeitando ao ICMS. A pequena diferença de votos pode levar, contudo, a uma futura mudança de entendimento do STJ, mormente quando houver alteração na composição das Turmas, denotando a importância de se apreender a real natureza do serviço prestado pelo provedor de acesso.

Para a abordagem do problema, será feita uma breve exposição da atividade desenvolvida pelos provedores de acesso à Internet¹⁸, seguida da análise de doutrina e jurisprudência atinentes ao tema.

4.1. A Internet.

A Internet é uma rede mundial (*world wide web*) que possibilita a interconectividade de todos os computadores que dela fazem parte.

Sua origem remonta ao ano de 1969, quando o Departamento de Defesa dos Estados Unidos criou uma rede denominada Arpanet¹⁹. O objetivo da Arpanet era proteger os dados armazenados nos computadores militares americanos contra possíveis ataques da ex-União Soviética. A tecnologia consistia em difundir as informações armazenadas por uma rede, não as concentrando em um único servidor. Assim, caso parte do sistema fosse danificado as informações não se perderiam, pois estariam preservadas nas suas demais extensões. Uma outra medida de segurança consistia na divisão das mensagens em vários “pacotes” (*packet-switching*) antes de ser enviadas. Assim, a eventual perda de um pacote não implicaria na perda de toda a informação²⁰.

Com o tempo, as universidades e centros de pesquisa norte-americanos – utilizando-se da tecnologia da Arpanet – foram criando suas próprias redes. Em 1984 a Arpanet foi extinta, mas, nessa época, já existia uma interconectividade entre as diversas outras redes, pois fora criada uma linguagem universal para comunicação entre as mesmas, denominada Protocolo TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol Suite*). O termo Internet, então, já era utilizado.

Paulatinamente, novas redes foram sendo formadas em outros países, com a utilização da mesma linguagem (Protocolo TCP/IP), o que possibilitou, em 1989, o surgimento da *world wide web*²¹ – a rede de

¹⁷ STJ, Primeira Seção, Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR, relator Ministro JOSÉ DELGADO, em julgamento.

¹⁸ Como ressalta GRECO, “(...) para poder enquadrar certa atividade ou serviço em determinada norma de competência tributária, que não se utiliza de conceito jurídico de direito privado, necessário é, primeiro, conhecer as características concretas do objeto por ele qualificado.” (GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122).

¹⁹ Arpanet é a abreviatura de *Advanced Research Projects Agency Network*. (DODD, Annabel Z. *The Essential Guide to Telecommunications*, 3ª ed. Upper Saddle River: Prentice Hall PTR, 2002, p. 318).

²⁰ O sistema de *packet-switching* é o mesmo utilizado hoje na Internet. Os “pacotes” de informações contêm, cada um, informações sobre o remetente, o destinatário e o número total de “pacotes” que compõem a mensagem. Eles trafegam pela rede guiados por equipamentos denominados roteadores (que funcionam como agentes de trânsito, indicando o melhor caminho a seguir para se chegar ao destino final). Somente após a chegada do último “pacote” o computador de destino confirma a recepção da mensagem.

²¹ No que tange à abrangência, há três espécies de redes de computadores: as LANs (*Local Area Networks*), que conectam equipamentos dentro de um escritório ou de um edifício; as MANs (*Metropolitan Area Networks*), que possibilitam a conexão de equipamentos em áreas maiores, como um *campus* universitário ou uma cidade; e as WANs (*Wide Area Networks*),

abrangência mundial que possibilita a comunicação entre os mais remotos pontos do mundo, via cabo (metálico ou de fibra ótica) ou ondas de radiofrequência. Em 1993, com o início da comercialização de navegadores de utilização simplificada (os denominados *browsers*, cujo exemplo lapidar é o Internet Explorer, desenvolvido pela Microsoft) popularizou a rede mundial.

Cada usuário da rede possui um número de identificação (denominado número do IP). O IP é um “endereço” dentro da Internet (não se trata de uma indicação de lugar físico, mas sim de um código para navegação na rede, permitindo o reconhecimento do usuário pelos equipamentos que a compõem e possibilitando o envio e recebimento de informações).

Assim, quando um usuário envia um e-mail pela Internet, a mensagem é quebrada e acondicionada em “pacotes”, os quais são “carimbados” com o IP do remetente e o IP do destinatário (há, ainda, a indicação do número total de “pacotes” que compõem a mensagem, pois esta somente tem seu recebimento confirmado após a chegada do último pedaço de informação). É com base no endereço IP que os “pacotes” chegarão ao seu destino final, auxiliados pelos roteadores (que indicam o caminho a ser tomado na rede para se chegar de modo mais rápido ao destinatário). O mesmo ocorre quando um *site* é acessado na Internet. São enviadas informações do IP do usuário para o IP do *site* indicando que o primeiro deseja ter acesso às informações contidas no segundo. Com isso, os “pacotes” com informações do *site* são enviados ao usuário, que passa a navegar naquele ambiente virtual.

A Internet, em essência, é formada por quatro elementos²²:

- (a) conjunto de dispositivos ligados entre si: são os computadores, roteadores, etc (trata-se do maquinário que compõe a Internet e que se encontra totalmente conectado, ainda que para a comunicação entre dois computadores seja necessária a intermediação de outros equipamentos);
- (b) meio físico: possibilita a interligação dos dispositivos. São os cabos (metálicos e óticos), os satélites, as antenas de radiofrequência, *et cetera*;
- (c) linguagem determinada: é o código que permite aos equipamentos compreenderem as informações e solicitações que lhes são enviadas (a linguagem da Internet é o protocolo TCP/IP);
- (d) endereço lógico: indica a posição que cada um dos componentes ocupa no ambiente virtual da Internet, permitindo que o usuário seja encontrado e reconhecido pelos demais equipamentos da rede (o endereço lógico é o número do IP).

4.2. Os provedores de *backbone* e os provedores de acesso.

A comunicação na rede mundial é efetivada pelos seus meios físicos, ou seja, pelos cabos, satélites e antenas das empresas de telecomunicações que transportam os “pacotes” de informações ao redor do mundo.

Essa infra-estrutura de telecomunicações, que constitui a espinha dorsal da Internet, é denominada *backbone*²³. Os titulares da mesma são os

viabilizadoras de conexões entre computadores situados em cidades distintas. A *world wide web* é a maior WAN do mundo.

²² Os quatro elementos formadores da Internet foram enumerados por GRECO (GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 127).

²³ Em inglês, *backbone* significa espinha dorsal.

provedores de *backbone*, ou seja, os donos dos meios que possibilitam a comunicação pela Internet.

No Brasil, os provedores de *backbone* são as próprias empresas de telecomunicações, como a Embratel e a Intelig, que disponibilizam sua infraestrutura para que a comunicação na Internet ocorra. Tais empresas são qualificadas pela Anatel como prestadoras do Serviço de Rede de Transporte de Telecomunicações (SRTT²⁴).

O provedor de *backbone* possui todos os instrumentos necessários para prestar diretamente serviço de acesso à Internet. Não o faz, contudo, porque no Brasil existe norma regulatória²⁵ obrigando que o acesso à rede mundial seja disponibilizado por empresas voltadas para esse fim específico, que são justamente os provedores de acesso à Internet²⁶. Estes últimos não são titulares dos meios de transporte dos “pacotes”. Suas funções são apenas duas:

- (a) fornecer ao usuário que dele necessite um número de IP (ou seja: o endereço lógico para que o mesmo possa ser reconhecido pelos dispositivos que integram a Internet);
- (b) direcionar (utilizando-se dos roteadores) os “pacotes” de informações enviados pelo usuário, para que os mesmos possam acessar as vias mais rápidas para chegar ao seu destino final.

A primeira função do provedor de acesso, portanto, é fornecer um endereço IP ao usuário, possibilitando a este ser identificado na rede mundial.

Cada País possui uma faixa de números de IP para utilização própria. No Brasil, a FAPESP (Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de

²⁴ O SRTT é serviço de interesse coletivo e prestado em regime privado, sendo destinado a “transportar sinais de voz, telegráficos, dados ou qualquer outra forma de sinais de telecomunicações entre pontos fixos”.

(<http://www.anatel.gov.br/outros/srft/srft.asp?CodArea=28&CodTemplate=320>).

²⁵ Ressalte-se a existência de projeto de lei (PLC nº 56/2003) que busca modificar a LGT para permitir às empresas de telecomunicações (titulares do *backbone*) a prestação do serviço de provimento de acesso. A modificação proposta é a inclusão do seguinte artigo na Lei nº 9.472/97:

“Art. 209-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicações ficam autorizadas, em caráter excepcional, a prestar serviço de acesso à Internet.”

²⁶ BOTELHO assim justifica a existência dos provedores de acesso:

“A razão, de ordem estritamente técnica, está em que, pela própria complexidade estrutural-conceitual da Internet, que se integrou a partir de grandes variáveis físicas (estruturas diversas, como redes de telefonia fixa, satélites, comunicações móveis em geral) e amplos prestadores (delegatários de telecomunicações, titulares de infraestrutura, como roteadores, *backbones*), bem como por complexos níveis lógico-virtuais (protocolos técnicos, camadas de tráfego, endereços lógicos etc.), seria inatingível, mesmo impossível, que a massa de usuários pudesse acessar, diretamente, os distribuidores de endereços IP e titulares de *backbones*, junto aos quais fizessem, cada um, individualmente, adequada seleção de protocolos, definição de roteamentos, bandas de tráfego, alocação de canais de transmissão, etc.

Não se teria, seguramente, chegado a mais de duas centenas de milhões de usuários interconectados no mundo, aos quais é permanentemente disponibilizada a utilização da rede – sem controles centralizados – a mais de treze milhões de e-mails trocados, com eficácia, em um só ano, e a mais de dez milhões de usuários/Internet apenas no Brasil, como hoje se tem, não fosse a edição, lógica e razoável, de uma estrutura, paralela à da rede técnica, que permitisse a interface dos conceitos de sua formação com o universo de usuários e microcomputadores.” (BOTELHO, Fernando Neto. *Tributação do Serviço de Provimento da Internet*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, pp. 573-4).

São Paulo) é, por força de determinação do Comitê Gestor da Internet²⁷, a titular dos endereços IP.

Caso um usuário necessite de um número de IP para pôr em operação um *site*, poderá adquirir o direito de uso do mesmo diretamente da FAPESP. O IP dos *sites* é sempre fixo, uma vez que permanecem *on-line* vinte e quatro horas por dia, sete dias por semana (como exemplo, podemos citar o IP nº 200.130.5.5²⁸, correspondente ao *site* do Supremo Tribunal Federal). Entretanto, para os usuários que não ficam permanentemente conectados à rede, acessando-a para fins de trabalho e/ou lazer, não há necessidade de endereço fixo. Desde que o interessado tenha um IP – qualquer que seja – estará habilitado a navegar pela Internet. Assim, a aquisição do direito de uso de IP perante a FAPESP não é indicada para estes utentes, pois o custo seria extremamente alto em comparação com o benefício obtido.

É em razão dos usuários individuais, não-detentores de IPs fixos, que surgiram os provedores de acesso à Internet. Estes últimos adquirem perante a FAPESP o direito de utilização de uma banda de endereços IP e, posteriormente, disponibilizam os mesmos aos seus assinantes (que recebem, a cada vez que solicitam ao provedor, um número de IP diferente, pois lhes é fornecido o primeiro que estiver disponível no momento da requisição de acesso à rede).

A segunda função do provedor de acesso é rotear os “pacotes” de informações enviados pelo usuário, para que os mesmos sejam encaminhados pelas vias disponíveis naquele momento. A atividade é semelhante à do agente de trânsito que indica aos condutores de veículos o melhor caminho a seguir, desviando-os de pistas com acidentes ou em obras²⁹. Com isso, há um ganho em performance do sistema, que se torna mais ágil. O transporte efetivo dos dados, no entanto, é feito pelas empresas de telecomunicações proprietárias da “espinha dorsal” da Internet³⁰.

Na prática, a conexão à Internet ocorre da seguinte forma: o usuário disca através de seu *modem* o número da linha telefônica do provedor de acesso, fornecendo um nome de identificação (*log-in*) e uma senha. Quando a chamada chega no provedor, este verifica (dentre a faixa de IPs cuja autorização de uso obteve junto à FAPESP) qual número de IP está disponível, cedendo-o ao assinante. A partir de então, a rede telefônica passa a ser o meio

²⁷ O Comitê Gestor da Internet foi criado pelo Decreto nº 4.829, de 03 de setembro de 2003. Trata-se, portanto, de órgão público que tem, dentre suas atribuições, as de fomentar o desenvolvimento da Internet no Brasil, recomendar padrões e procedimentos operacionais, coordenar a atribuição de endereços Internet, o registro de nomes de domínios e a interconexão dos *backbones*.

²⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 128.

²⁹ Outro exemplo da função exercida pelos provedores de acesso foi dado por BRIGAGÃO, *in verbis*:

“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 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.” (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, pp. 605-6).

³⁰ O provedor de acesso apenas adquire o direito de uso da infra-estrutura dos provedores de *backbone*.

pelo qual o usuário irá acessar toda a infra-estrutura de telecomunicações existente para navegação na Internet³¹. A ligação telefônica, na hipótese, é típico serviço de comunicação, viabilizando um primeiro contato entre usuário e provedor e, em momento posterior, a inserção do usuário na rede mundial que forma a Internet.

Assim, pode-se concluir que o provedor de acesso tão-somente fornece o meio (endereço IP) para conexão à Internet, além de direcionar o tráfego de dados para as melhores rotas disponíveis³². A rede que efetivamente transporta os “pacotes” é de titularidade das empresas de telecomunicações que prestam o SRTT.

4.3. As posições doutrinárias sobre a questão.

A doutrina tem se posicionado – em sua maior parte – pela não-incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, por não efetivarem a comunicação em si (que fica a cargo dos provedores de *backbone*).

Invoca-se, em prol desse raciocínio, o art. 61 da LGT (que define os serviços de valor adicionado) e a Norma nº 04/95³³, aprovada pela Portaria

³¹ AMARAL e KAWASAKY assim sintetizam o funcionamento da Internet e o papel do provedor no acesso à mesma:

“(…) A utilização da Internet se dá da seguinte forma: a interligação física das redes é feita por meio das tradicionais linhas telefônicas, de cabos de fibra ótica, via satélite, ou de qualquer outra forma usual de comunicação. O usuário, através de um *modem*, converte os sinais sonoros transmitidos pelo telefone em sinais passíveis de reconhecimento pelo computador. Esta interligação pode ser direta, no caso do usuário possuir um IP próprio, ou indireta, caso em que o usuário utiliza um provedor de acesso para a obtenção de um IP.” (AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do e KAWASAKY, Sérgio. *Direito Tributário e Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 297).

³² Adicionalmente, o provedor de acesso pode disponibilizar outras facilidades para o usuário, como o fornecimento de uma conta de e-mail.

³³ Norma nº 04/95 do Ministério das Comunicações:

“3. DEFINIÇÕES

- a. Internet: nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o ‘software’ e os dados contidos nestes computadores;
- b. Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;
- c. Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;
- d. Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;

4. SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET

4.1. Para efeito desta Norma, considera-se que o Serviço de Conexão à Internet constitui-se:

- a. dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações, e dos ‘software’ e ‘hardware’ necessários para o provedor implementar os protocolos da Internet e gerenciar e administrar o serviço;
- b. das rotinas para administração de conexões à Internet (senhas, endereços e domínios Internet);
- c. dos ‘softwares’ dispostos pelo PSCI: aplicativos tais como – correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros correlatos –, mecanismos de controle e segurança, e outros;
- d. dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI;

nº 148, de 31 de maio de 1995, do Ministério das Comunicações, segundo a qual o provedor de acesso à Internet presta serviço de valor adicionado – o que confirmaria no plano normativo a situação fática de inexistência de prestação de serviço de comunicação na atividade dos provedores de acesso. Estes últimos seriam, portanto, meros usuários do serviço de telecomunicações que lhes dá suporte, ao qual acrescentariam novas utilidades.

De fato, ao analisar as atividades dos provedores de acesso à Internet, SACHA CALMON³⁴ entendeu que as mesmas se incluem no conceito de SVA, não se confundindo com o serviço de comunicação em si (prestado pelo detentor da infra-estrutura para tanto – o provedor de *backbone*).

Comungando desse entendimento, BARROS CARVALHO³⁵ afirma que o provedor de acesso à Internet apenas agrega a um serviço de telecomunicações preexistente “mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações”.

A seu turno, SOARES DE MELO³⁶ assevera que o provedor de acesso à Internet não é contribuinte do ICMS, pois em sua atividade limita-se a fornecer meios para a comunicação com a Internet (prova disso é que sem a infra-estrutura de telecomunicações o provedor de acesso não consegue ultimar nenhuma relação comunicativa).

BRITO MACHADO³⁷ também fundamenta a intributabilidade pelo ICMS-comunicação dos provedores de acesso no fato de que “os serviços prestados pelo provedor de acesso não são viáveis sem aqueles aos quais se agregam”.

No mesmo sentido são as lições de CARRAZZA³⁸, IVES GANDRA³⁹, OLIVEIRA⁴⁰ e CHIESA⁴¹, dentre outros.

e. do ‘hardware’ necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar os ‘softwares’ e os arquivos especificados nas letras ‘b’, ‘c’ e ‘d’ deste subitem;

f. outros ‘hardwares’ e ‘softwares’ específicos, utilizados pelo PSCI.”

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 104.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 494.

³⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp. 238-42.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Tributação na Internet. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 91.

³⁸ Leciona CARRAZZA:

“I – (...). O que se tributa, no caso, por meio de ICMS-comunicação é, tão-somente, a prestação do serviço telefônico *lato sensu* que viabiliza a utilização da *Internet*.

II – É que o *provedor de acesso* não presta o serviço de comunicação de que aqui se cogita, mas apenas viabiliza o acesso à *Internet*, via um canal aberto (p. ex., a linha telefônica). *Dito de outro modo, fornece condições materiais para um usuário ingressar no ambiente da Internet.*” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 183, destaques nossos).

³⁹ IVES GANDRA 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 ser serviço de telecomunicação – não estão

Noutro giro, há os que sustentam a possibilidade de incidência do ICMS sobre os serviços dos provedores de acesso à Internet, dentre os quais destacamos GRECO⁴². De acordo com o citado autor, existem três camadas distintas (*layers*) que possibilitam o acesso à Internet:

- (a) a primeira camada, que consiste na ligação – efetuada via telefone⁴³ – entre o usuário e o provedor de acesso;
- (b) a segunda camada, que passa a existir quando a ligação entre usuário e provedor já foi efetuada (tendo sido fornecido ao primeiro o endereço IP), na qual o usuário passa a fazer parte da rede, podendo conectar-se com qualquer outro que possua um endereço IP;
- (c) a terceira camada, onde são utilizados aplicativos (navegadores, como o Internet Explorer, programas para bate-papo – *chat* – virtual, como o MSN Messenger, etc) que possibilitam a navegação e o desempenho de outras funções na Internet.

Segundo GRECO, o ambiente no qual ocorre a comunicação pela Internet (segunda camada) é distinto do ambiente proporcionado pela operadora de telefonia (primeira camada). Logo, como é o provedor de acesso que propicia ao interessado adentrar na segunda camada, ele presta um serviço que viabiliza “um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros”⁴⁴.

A partir dessas premissas, o autor conclui pela incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, pois estes, ao propiciarem um ambiente próprio para que a conexão à rede ocorra, estariam, de fato, prestando serviço de comunicação.

sujeitos ao ICMS (...).” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 50).

⁴⁰ Em obra específica sobre as questões tributárias relativas à Internet, OLIVEIRA conclui pela intributabilidade dos provedores de acesso pelo ICMS. É ver:

“O (...) provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades *necessárias* e *suficientes* para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita de uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.” (OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123).

⁴¹ CHIESA averba:

“Os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet caracterizam-se como um serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à disposição do cliente equipamentos e *softwares* que irão facilitar a sua navegação pelo sistema, além de outros serviços, tais como armazenamento de informações, contagem do tempo de uso, porém, nenhum destes consiste em dar condições para que a comunicação se efetive pois, ambos, tanto o usuário como o provedor, são tomadores do serviço de comunicação, que é prestado pelas concessionárias dos serviços de telecomunicações.” (CHIESA, Clélio. *A Tributação dos Serviços de Internet Prestados pelos Provedores: ICMS ou ISS?* Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 27. São Paulo: Revista dos Tribunais, abr.-jun.1999, p. 25).

⁴² GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 129-34.

⁴³ Note-se que, atualmente, existem outros meios de conexão à Internet além do telefone, como o cabo ótico e as ondas de radiofrequência.

⁴⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 133.

CELSON BASTOS⁴⁵ – tomando para si as razões de GRECO – igualmente conclui pela possibilidade de cobrança do ICMS sobre as atividades dos provedores de acesso, pois vislumbra nas mesmas a existência de um “novo meio de comunicação e, por conseguinte, de uma nova prestação de serviços de comunicação (...)”.

ONOFRE BATISTA e ALBERTO ANDRADE⁴⁶ também sustentam que “a atividade do provedor é serviço de comunicação”, posto que “o provedor tem a obrigação contratual de fazer a conexão entre o usuário e a rede e fornecer condições para que a comunicação ocorra”.

A controvérsia na doutrina, como se deduz, está instaurada, mas pende para a intributabilidade dos provedores de acesso à Internet.

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, encontrava-se dividido na matéria, tendo apenas recentemente pacificado (por enquanto) o entendimento pela não-incidência do ICMS sobre a atividade em tela. É o que veremos a seguir.

4.4. O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

O STJ já se manifestou, em três oportunidades, sobre a tributação dos provedores de acesso à Internet.

No primeiro caso (Recurso Especial nº 323.358/PR), julgado em junho de 2001, a Primeira Turma⁴⁷ entendeu à unanimidade que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não é de valor adicionado, mas sim de comunicação, atraindo a incidência do ICMS nos termos do art. 2º, III da LC nº 87/96.

Em suas razões de decidir, o relator, Ministro JOSÉ DELGADO, invocou a argumentação de GRECO (já exposta no item precedente), bem como texto da autora LUCIANA ANGEIROS⁴⁸. Esta sustenta, em síntese, que o serviço do provedor é imprescindível para a transmissão das mensagens pelos canais físicos da Internet (*backbone*), sendo parte integrante e indissociável do processo comunicacional, posto que é responsável por “levar um dado do seu cliente à Internet, bem como por manter a comunicação entre o emissor (Internet) e o receptor (usuário) através de seus computadores”. Nessa linha, conclui, apesar de ser um serviço de valor adicionado (pois inegavelmente melhora o fluxo de dados na rede, colocando à disposição do usuário *softwares* e *hardwares* com essa finalidade), é também um serviço de comunicação.

No mesmo sendeiro foi o parecer da PGFN/CAT nº 2042/97, também citado pelo Ministro relator em seu voto. De acordo com o entendimento da PGFN, o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet é de valor adicionado, *não* é de *telecomunicação* (art. 61, §1º da LGT), mas é de *comunicação*, pois toda a sua estrutura é voltada para a finalidade de realizar a comunicação via Internet.

⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 74.

⁴⁶ BATISTA JR., Onofre Alves e ANDRADE, Alberto Guimarães. *Provedor de Internet e o ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 112. São Paulo: Dialética, jan.-2005, p. 105.

⁴⁷ STJ, Primeira Turma, Recurso Especial nº 323.358/PR, relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 03.09.2001, p. 58. Votaram também os Ministros FRANCISCO FALCÃO, GARCIA VIEIRA, HUMBERTO GOMES DE BARROS e MILTON LUIZ PEREIRA.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Internet – o Direito na Era Virtual*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 238-49.

Ao cabo, o relator concluiu – tendo sido acompanhado pelos demais Ministros da Primeira Turma – que “o serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado⁴⁹, conforme define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16.07.97”, sendo um serviço de comunicação, pois “detém meios e técnicas” que permitem a formação da relação comunicativa em caráter negocial e oneroso. Nessa linha haveria a incidência do ICMS sobre o mesmo.

Após essa primeira decisão, o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 78/01⁵⁰ (cujo prazo de vigência, que expiraria em 31.12.2002, tem sido sucessivamente prorrogado por outros Convênios – nºs 50/03, 79/03, 116/03 e 139/03), autorizando os Estados a conceder redução de base de cálculo do ICMS no serviço de acesso à Internet, de forma que a carga tributária seja equivalente a cinco por cento do valor da prestação, bem como concedendo remissão dos débitos passados (anteriores à data de edição do primeiro Convênio). A intenção do CONFAZ foi dupla: assentar o entendimento de que incide o ICMS sobre os serviços prestados por provedores de acesso à Internet (reafirmando o posicionamento do STJ) 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 tem sido deles exigido por parte de diversos Municípios, embora sem previsão na lista da LC nº 116/03 e tampouco na lista anterior, da LC nº 56/87).

Entretanto, dois anos após a decisão no REsp nº 323.358/PR, a Segunda Turma⁵¹ do STJ apreciou a mesma questão (nos autos do Recurso Especial nº 456.650/PR) e – decidindo de modo diverso do precedente – assentou, à unanimidade, pela impossibilidade de cobrança do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet.

⁴⁹ Ressalte-se que tanto a PGFN como a autora LUCIANA ANGEIROS, citados no voto do Ministro relator, entendem que o provimento de acesso à Internet é *serviço de valor adicionado* (e também é serviço de comunicação). Entretanto, na decisão, o STJ optou por descaracterizar o serviço dos provedores de acesso como SVA, qualificando-o unicamente como serviço de comunicação.

⁵⁰ Convênio ICMS nº 78/01:

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à Internet, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

Cláusula segunda. A redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Parágrafo único O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

Cláusula terceira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as prestações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste Convênio.

Parágrafo único. A não exigência de que trata esta cláusula:

I – não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;

II – observará as condições estabelecidas na legislação de cada unidade federada.

Cláusula quarta. Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de dezembro de 2002.”

⁵¹ STJ, Segunda Turma, Recurso Especial nº 456.650/PR, relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ 08.09.2003, p. 291. Votaram também os Ministros FRANCIULLI NETTO, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA e FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. O Ministro CASTRO MEIRA não participou do julgamento.

A relatora, Ministra ELIANA CALMON, invocou as conclusões tomadas no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário⁵², no qual a maioria dos palestrantes opinou pela não-incidência do ICMS-comunicação sobre as atividades em análise. Ao concluir seu voto, a relatora entendeu que os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet enquadram-se fielmente no conceito de SVA plasmado no art. 61 da LGT. Dessa forma, como a própria lei segrega os serviços de valor adicionado dos serviços de telecomunicações, não haveria como submeter-se os serviços de provimento de acesso à Internet à tributação pelo ICMS.

Em face da divergência que se instaurou, o Estado do Paraná ajuizou Embargos de Divergência nos autos deste último Recurso Especial (nº 465.650/PR).

O relator dos Embargos de Divergência, Ministro JOSÉ DELGADO, reiterou seu voto anteriormente prolatado no REsp nº 323.358/PR, pela incidência do imposto estadual. Os Ministros TEORI ZAVASCKI, LUIZ FUX e DENISE ARRUDA acompanharam o relator (note-se que nenhum dos três havia apreciado a matéria anteriormente).

O Ministro FRANCIULLI NETTO⁵³, mantendo o posicionamento que havia adotado quando do julgamento do REsp nº 456.650/PR, sustentou a não-incidência do ICMS na espécie, no que foi seguido pelos Ministros JOÃO OTÁVIO DE NORONHA e FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (que, tal como o Ministro FRANCIULLI NETTO, haviam julgado o caso que originou a divergência), bem como pelo Ministro CASTRO MEIRA (que ainda não havia apreciado a matéria).

⁵² Vale conferir o seguinte trecho do voto da Ministra ELIANA CALMON no REsp nº 456.650/PR:

“No XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, em torno do tema ‘Tributação na Internet’, coordenado pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins, em outubro de 2001, na cidade de São Paulo, foram tomadas algumas posições:

(...)

‘Respostas às questões formuladas pela Comissão Organizadora:

1. Qual o significado do termo ‘serviço de comunicação’ contido no art. 155, II da Constituição Federal? Pode ele ser aplicado a um provedor de acesso à Internet para fins de tributação pelo ICMS?

Serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso.

(...)

As atividades desenvolvidas entre os provedores de acesso e os usuários da Internet realizam-se, também, mediante a utilização dos serviços de telecomunicações, sendo ambos, portanto, usuários dos serviços de telecomunicação. Logo, a atividade exercida pelos provedores de acesso em relação a seus clientes não se confunde nem com os serviços de telecomunicação, nem com os serviços de comunicação. Tal atividade não está sujeita a ICMS (...).”

⁵³ Em artigo publicado, o Ministro FRANCIULLI NETTO reafirmou seu entendimento pela não-incidência do ICMS nos serviços de provimento de acesso à Internet:

“Trata-se de mero serviço de valor adicionado, porquanto o prestador utiliza a rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

Com efeito, os provedores de acesso à Internet atuam como intermediários entre o usuário final e a Internet. Utilizam-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).” (FRANCIULLI NETTO, Domingos. *ICMS sobre Operações Eletrônicas (Provedores de Acesso à Internet)*. Revista Fórum de Direito Tributário, nº 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 19).

O último a apresentar seu voto (tendo-o feito no último dia 11 de maio) foi o Ministro FRANCISCO FALCÃO, que, modificando seu próprio entendimento (uma vez que havia votado pela incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à Internet, nos autos do REsp nº 323.358/PR), sustentou que os serviços prestados pelos provedores de acesso configuram serviço de valor adicionado. Averbou o Ministro que “em face do serviço de provimento de acesso à Internet classificar-se como serviço de valor adicionado, nos moldes do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.472/97, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar nº 87/96. Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual.”

4.5. Conclusões.

Para nós, a decisão do STJ que uniformizou, ao menos temporariamente, o entendimento pela não-incidência do ICMS sobre o serviço de provimento de acesso (REsp nº 456.650/PR) é acertada. Isso porque, como visto na exposição fática da questão, o provedor de acesso não é titular do endereço IP (possuindo apenas direito de uso do mesmo) e tampouco da infra-estrutura de telecomunicações que permite a comunicação pela Internet. Seu trabalho consiste em disponibilizar um número de IP para o usuário e “rotear” as mensagens enviadas e recebidas pelo mesmo, de modo que a comunicação pelas diversas vias que compõem a Internet seja otimizada. Adicionalmente, o provedor de acesso pode oferecer outras facilidades aos usuários (como disponibilização de conta de e-mail), mas nenhuma terá o caráter de serviço de comunicação⁵⁴.

De se notar, por fim, que as dificuldades relativas à tributação dos provedores de acesso à Internet são parte da realidade mundial, especificamente no que tange à classificação desses serviços como sendo (ou não) de telecomunicações.

O Reino Unido considera o serviço de provedor de acesso à Internet como de telecomunicação, nos termos do *UK VAT Act*:

“São exemplos de serviços de telecomunicações:
(...)”

⁵⁴ As conclusões de BOTELHO – permeadas por considerações de elevado nível técnico – são no mesmo sentido:

“Por tudo o que está dito, tem-se que, inevitavelmente, o provedor de acesso:

1. Não fornece e não realiza atividade técnica ou material de telecomunicações ao usuário do microcomputador, ao qual apenas cede direitos (que terá obtido, por contratação, junto a terceiros) ao uso de ‘espaço’ em canal dedicado de telecomunicações (obtido junto à delegatária, esta sim titular da prestação do serviço de telecomunicações) e a uso de endereço IP (havido junto à FAPESP, esta, titular do endereço).

2. Recebe, pronta, a informação ‘em pacotes’, que lhe é enviada pelo usuário/microcomputador, tão-somente cumprindo, quando a ela, a direta destinação, por utilização do espaço do canal que haja contratado junto ao titular do backbone, eis que o roteamento será feito, não pelo provedor, mas pelo titular do backbone contratado.

Está, assim, o provedor de acesso em posicionamento claramente intermediário na dinâmica da rede – e, visivelmente, *a latere* dela, pois que não interfere ou dinamiza, de qualquer modo, a estruturação ou funcionamento da mesma, limitando-se, apenas, a providenciar que o usuário acesse os restantes circuitos e camadas de circuitos que consolidam a interconexão.” (BOTELHO, Fernando Neto. *Tributação do Serviço de Provimento da Internet*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, pp. 574-5).

a) acesso à Rede Internet (incluindo provimento de correio eletrônico – e-mail –, de facilidades de chatline e de suporte ao cliente).⁵⁵

Já nos EUA, o *Internet Tax Freedom Act*⁵⁶ (ITFA) sustenta que o provedor de acesso não presta serviços de telecomunicações. É ver:

“Serviço de acesso à Internet é um serviço que possibilita ao usuário acessar conteúdos, informações, correio eletrônico ou outros serviços oferecidos pela Internet, e pode também incluir acesso a conteúdos, informações e outros serviços privativos como parte de um pacote de serviços oferecidos aos usuários. O termo não inclui serviços de telecomunicações.” (destaques nossos)

Não obstante, os Estados norte-americanos que já tributavam os provedores de acesso como serviços de telecomunicações anteriormente à edição do ITFA, sancionado em 21 de outubro de 1998, tiveram seus direitos resguardados. Assim, os Estados da Dakota do Norte, Tennessee e Wisconsin continuaram a tributar os provedores de acesso como prestadores de serviços de telecomunicações. Por outro lado, o Estado da Flórida, que inicialmente tratava os provedores como prestadores de serviços de telecomunicações, modificou seu entendimento (e sua legislação tributária), em face de um relatório emitido por uma comissão criada para analisar a tributação nas telecomunicações. A *Florida Telecommunications Task Force* concluiu que o provimento de acesso à Internet não pode ser classificado como serviço de telecomunicação. À mesma ilação chegou o Departamento de Tributação e Finanças do Estado de Nova Iorque. Em ambos os casos (Flórida e Nova Iorque) a conclusão dos órgãos governamentais foi a de que o serviço de provimento de acesso à Internet é um serviço único, inteiramente novo, para o qual deve ser criada uma legislação tributária específica⁵⁷.

Para logo, pode-se concluir que efetivamente há uma grande dissensão – em nível internacional – acerca da natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet. Não obstante, a tendência doutrinária e jurisprudencial no Brasil, como visto, é de não considerar o serviço de provimento de acesso como de telecomunicação, afastando a incidência do ICMS sobre o mesmo.

5. Não-incidência de ISSQN sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet.

Não se enquadrando como serviço de comunicação, o provimento de acesso à Internet pode ser tributado pelo ISSQN, desde que esteja previsto na lista editada por lei complementar (atualmente a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003).

⁵⁵ MENEZES, Mario Celso Santiago. *Incidência de ICMS sobre os Serviços de Valor Agregado*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Direito Tributário das Telecomunicações. São Paulo: IOB Thomson: Abetel, 2004, p. 686.

⁵⁶ Tradução livre do original em inglês. (GRECO, Joseph F. e SEIBEL, JoAnne D. *Taxation of Internet Services*. BIERBAUM, Deborah R. e KRATOCHVILL, James P (org.). Telecommunications: Taxation of Services, Property and Providers. Chicago: CCH Incorporated, p. 204).

⁵⁷ GRECO, Joseph F. e SEIBEL, JoAnne D. *Taxation of Internet Services*. BIERBAUM, Deborah R. e KRATOCHVILL, James P (org.). Telecommunications: Taxation of Services, Property and Providers. Chicago: CCH Incorporated, pp. 205-7.

A LC nº 116/03 elenca os seguintes serviços de informática⁵⁸ sujeitos ao tributo municipal:

- “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.”*

As atividades constantes dos itens 1.01, 1.02, 1.03, 1.04 referem-se à prestação de serviços de desenvolvimento de sistemas, programas e processamento de dados.

O item 1.05 trata do licenciamento de programas para utilização pelo público.

Os itens 1.06 e 1.07 referem-se à prestação de serviços de assessoria e suporte técnico em informática.

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

Em nenhum desses, portanto, podem ser enquadradas – nem mesmo com base em interpretação extensiva do item 1.03, que se refere a processamento de dados e *congêneres* – as atividades dos provedores de acesso à Internet.

Como visto, os provedores de acesso disponibilizam um meio (endereço IP e roteadores) para que o usuário tenha acesso à Internet,

⁵⁸ Vale conferir a definição de informática ofertada por DINIZ, com esforço em conceitos de autores diversos:

“1. Ciência do tratamento lógico e automático da informação, compreendendo-se as técnicas e os meios relativos à coleta, tratamento e difusão de informações (García Márquez). 2. Parte da cibernética que trata dos sistemas dinâmicos determinísticos, com vistas a sua execução em um computador eletrônico, estudando também o modo pelo qual é possível seu processamento por ele (Antônio S. Limongi França). 3. Ramo da Ciência voltado ao tratamento automático da informação, baseando-se em processamento de dados e empregando computador eletrônico para sua coleta, processamento, conservação, recuperação e disseminação. 4. Ciência do uso da informação ligada a um computador (Liliana M. Paesani).” (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 837, *apud* PISCITELLI, Tathiane dos Santos e IZELLI, Anna Flávia de Azevedo. *Os Serviços de Provedores de Acesso à Internet e a LC nº 116/2003*. TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição*, v. 2. São Paulo: Manole, 2004, p. 482).

inexistindo a prática de qualquer das atividades previstas nos itens 1.01 a 1.08 da LC nº 116/03⁵⁹.

Ressalte-se, por derradeiro, que na LC nº 56/87 havia apenas uma previsão genérica para incidência do ISSQN sobre serviços de processamento de dados⁶⁰, o que afasta a possibilidade de tributação dos provedores de acesso sob a sua égide (afinal, o processamento de dados não pode ser equiparado ao fornecimento de endereço IP e roteamento das mensagens enviadas pelo usuário da Internet, que são os serviços efetivamente prestados pelos provedores de acesso).

⁵⁹ Nesse mesmo sentido, confira-se também: MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico. *O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspectos Relevantes*. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 199-201; MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 57-9.

⁶⁰ LC nº 56/87:

“22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa.”