

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

### SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E A NÃO TRIBUTAÇÃO DO ICMS AO PROVEDOR INTERNET

**CELSO OLIVEIRA\***

email:[cmoconsultoria@uol.com.br](mailto:cmoconsultoria@uol.com.br)

**CONSULTOR EMPRESARIAL E AUTOR DO PARECER JURÍDICA A NÃO TRIBUTAÇÃO DO ICMS E ISS SOBRE A ATIVIDADE DO PROVEDOR DE SERVIÇOS INTERNET. É MEMBRO DA ACADEMIA DE CULTURA DE CURITIBA, MEMBRO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO BANCÁRIO E DO INSTITUTO BRASILEIRO DE POLÍTICA E DIREITO DO CONSUMIDOR E MEMBRO CONVIDADO DA ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE DIREITO DO CONSUMO. FOI MEMBRO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET – ABRANET E DA ASSOCIAÇÃO PARANAENSE DOS PROVEDORES DE ACESSO, SERVIÇOS E INFORMAÇÕES DA REDE INTERNET-INTERNETSUL-PR**

Em recente pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça em Recurso Especial 456.650-PR de nossa autoria tivemos a primeira decisão no Brasil envolvendo o tema da não incidência de tributação do ICMS sobre a atividade do Provedor de Serviços Internet. Em ação sob a nossa responsabilidade e que será objeto do livro **Direito Tributário e Internet** (Editora **LZN, Fone OXX 19 32367588**), a Ministra Eliana Calmon veio em decidir com o seguinte teor jurídico:

“A questão é nova, ostentando esta Corte um único precedente da Primeira Turma, e sua solução é controvertida, haja vista o número de artigos de tributaristas que debatem o tema, sem unanimidade. Trata-se da interpretação dos artigos 60 e 61 da Lei 9.472, de 16/7/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações. A CF/88 determina que, sobre a prestação de serviços de comunicação, incida o imposto sobre circulação de mercadorias (art. 155, II), residindo aí a raiz do problema: o serviço de acesso à INTERNET é ou não serviço de comunicação? Observe-se que o conceito de comunicação, contido na Constituição Federal, para efeito de tributação do **ICMS**, é restrito, por envolver apenas o serviço de comunicação.

A restrição conceitual é óbvia, porque, se assim não fosse, seria fonte

---

**CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE**  
**RUACONSELHEIRO LAURINDO, 600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010**  
**CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ**  
**FONE-FAX-: (OXX) 41 322 1571** **EMAIL: [cmoconsultoria@uol.com.br](mailto:cmoconsultoria@uol.com.br)**  
**HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO** **<http://www.direitobancario.com.br>**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

geradora do **ICMS** o fato de alguém se comunicar com outrem pela palavra escrita ou falada. Daí a advertência do Professor Delvani Alves Lima em "Tributação dos Provedores da Internet - **ICMS** ou ISSQN", publicado em "Direito Tributário Atual", 1ª edição, 2ª tiragem, págs. 297/319:

A regra matriz do **ICMS** sobre serviços de comunicação é prestar serviços de comunicação e não realizar comunicação.

Mas o que vem a ser a INTERNET, essa utilíssima ferramenta de comunicação? Internet é uma poderosa rede internacional de computadores que, por meio de diferentes tecnologias de comunicação e informática, permite a realização de atividades como correio eletrônico, grupos de discussões, computação de longa distância, transferência de arquivos, lazer, compras etc (Larousse Cultural).

Para se ter acesso a essa rede internacional, usa-se os serviços do chamado PROVEDOR DE ACESSO, que funciona como uma espécie de "chave que destranca a porta da internet" (José Wilson Sobrinho, em Direito Tributário, Temas Pontuais, Editora Forense). Assim, tem-se, de um lado, o aparato material que dá suporte à Internet, chamado de "serviço de meio físico", na linguagem de Pontes de Miranda e, do outro, o serviço que propicia o interessado chegar a esse meio físico, que é a atividade desenvolvida pelo PROVEDOR, não sendo possível unir ambos os serviços, visto que são eles bem distintos. O provedor nada cria, apenas viabiliza a outrem chegar até às informações. Aliás, é bom destacar que os "serviços da internet" compreendem variadas prestações, desde a divulgação até o serviço de correspondência entre interlocutores, por via dos E-MAILS, passando pelas operações bancárias, serviço de compra e venda etc. Dentro de uma simplória descrição, necessária segundo a minha ótica, para a compreensão da questão tributária, temos que o usuário, para ter acesso à INTERNET, necessita dispor de um computador, de uma linha telefônica e de um *software* específico. Mesmo os locais que dispõem de acesso direto ao provedor, sem utilizar-se de uma linha telefônica particular, não dispensam o uso da telefonia.

Ademais, modernamente, é até possível o uso da Internet via rádio frequência, sem participação do serviço de telefonia. O serviço de telefonia, meio de chegar o usuário ao provedor e, a partir daí,

---

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO, 600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (0XX) 41 322 1571 EMAIL: cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

conectar ele o usuário à rede, é serviço de telecomunicação, pago de acordo com a quantidade de pulsos utilizados, conforme discriminado na conta telefônica, sobre cujo valor incide o **ICMS**.

O provedor tem duas funções fundamentais: age como publicitário, alimentando a rede com informações – **PROVEDOR DE INFORMAÇÕES** –, ou permite a conexão do usuário à rede – **PROVEDORES DE ACESSO**. A função desses últimos é a do nosso interesse, porque é sobre o trabalho deles que existe a polêmica tributária.

Pergunta-se: Qual a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso? O **CONFAZ** firmou entendimento de que se trata de serviço de telecomunicações e, como tal, deve sofrer a incidência do **ICMS**.

Em verdade, temos, na espécie, uma multiplicidade de relações desencadeadas por um só toque no computador, e não se pode olvidar que há uma relação jurídica contratual do usuário com a telefônica, pela qual paga ele os serviços de telefonia e o **ICMS**, serviço que não se confunde com o estabelecido entre o usuário e o provedor por ele eleito para prestar o serviço de ligação com a rede internacional de computadores. Esses provedores, por seu turno, para desempenharem a atividade precípua, utilizam-se da ligação telefônica por canais especiais.

O serviço realizado pelos provedores, para alguns, é serviço de comunicação sujeito ao **ICMS** e, para outros, é uma mera prestação de serviço - serviço de valor adicionado, sujeito ao ISSQN. Dividem-se os juristas, sendo certo que a doutrina, de forma majoritária, vem proclamando a não-incidência do **ICMS**, por não identificar o fato gerador no trabalho dos provedores do serviço de comunicação e sim serviço no qual se usa como apoio o serviço de telefonia. Com efeito, agem os provedores como monitores ou facilitadores do usuário, colocando à disposição dos seus clientes equipamentos e softwares que dão acesso e facilitam a utilização do sistema, mas, em verdade, são ambos, provedores e usuários, tomadores do serviço de comunicação, cujo suporte maior e imprescindível é o serviço de telecomunicação.

O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é fonte geradora de riqueza, porque geralmente trabalham a título oneroso,

## **CMO CONSULTORES ASSOCIADOS**

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

identificando-se conteúdo econômico na atividade desenvolvida. 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.

Sintetizando, temos conclusões das comissões formadas por ilustres tribuistas, publicadas no Boletim de Direito Municipal n. 1, ed. 2002: 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.

A competência para definir quais são os serviços de telecomunicações é da União Federal, que, ao editar a Lei Geral de Telecomunicações, de forma compatível com a Constituição Federal, excluiu os serviços prestados pelos provedores. 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 e, por não constar da lista de serviços, também não se sujeita ao ISS" (72 X 3).

2) A aquisição de software através do sistema de download, realizada por usuário localizado no Brasil e site localizado no exterior, é passível de tributação pelo ICMS (compra de mercadoria) e II (entrada no País de bem/serviço estrangeiro)? Em caso positivo, seria possível à autoridade tributária identificar os fatos geradores dos tributos, assim como fiscalizar o recolhimento destes impostos?

"A aquisição de software por encomenda não é passível de tributação, quer pelo ICMS, quer pelo II, por não se estar diante de mercadoria ou produto.

A importação do chamado software de prateleira por meio de download não se sujeita à tributação pelo ICMS ou pelo II, porque o software em si não consubstancia mercadoria ou produto" (74 X 1).

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

3) Pode a autoridade tributária brasileira solicitar de provedor de acesso à Internet dados relativos a contribuinte, sem com isto estar ferindo o art. 5º, XII, da Constituição Federal? E se a exigência for dirigida a um provedor de hospedagem de site?

"Não. A autoridade tributária não pode solicitar de provedor de acesso à Internet, independentemente de determinação judicial, dados de terceiros cobertos pelo sigilo de que cuida o art. 5º, XII, da CF. Se estas informações, detidas pelo provedor de acesso, estiverem disponíveis ao público, não há privacidade, podendo a Administração obter tais dados diretamente pelos meios disponibilizados.

A resposta é a mesma quando se trata de provedor hospedeiro de site. Quando os dados estiverem disponibilizados a todos, genericamente, não há sigilo, podendo a Administração obter os dados que julgar necessários. Na hipótese contrária, os dados alcançados pelo sigilo só podem ser disponibilizados à Administração por força de ordem judicial" (74 X 1).

4. A comunicação jornalística e de natureza editorial, via Internet, goza da imunidade tributária do art. 150, inc. VI, letra d, da Constituição Federal?

"Sim. A comunicação jornalística e de natureza editorial, realizada através da Internet, é alcançada pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF, cuja finalidade é incentivar a livre manifestação do pensamento, a informação, a formação e a cultura, veiculadas por qualquer meio - Entendimento diverso implicaria cancelar o atraso tecnológico" (74 e 1 abstenção).

Quero aqui destacar a posição do Professor Marco Aurélio Greco que, em livro de sua autoria, "Internet e Direito", Editora Dialética, conclui que o serviço prestado pelos provedores é serviço de comunicação sujeito à incidência do **ICMS**, seja pelo tipo da atividade, seja pela utilidade proporcionada, ou seja, pelo ângulo do usuário e/ou pelo ângulo do provedor. Para o jurista em tela, a Lei de Organização dos Serviços de Telecomunicações - LGT não é parâmetro para definir o que seja ou não tributável pelo **ICMS**. E argumenta:

Aliás, ela própria exclui do conceito de telecomunicação um serviço que, inequivocadamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite). Examinada a doutrina, passo ao exame legislativo, a partir da análise dos arts. 60 e 61 da Lei 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, especificamente citada no especial como objeto de

## **CMO CONSULTORES ASSOCIADOS**

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

---

vulneração pelo acórdão recorrido:

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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 relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Não tenho dúvida em classificar, diante do inteiro teor da norma, como sendo SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO a atividade desenvolvida pelos provedores, excluído expressamente no § 1º transcrito da rubrica serviço de telecomunicações. Aliás, na anterior lei – 9.295, de 19/7/96 –, igual disposição estava no art. 10, o que demonstra a confirmação do entendimento legislativo posteriormente.

Não se olvida que, pela Internet, tem-se uma rede de comunicação entre computadores, o que resulta na prestação de serviço de transmissão, a distância, de idéias, de dados e de imagens diversas. Entretanto, segundo minha ótica, não há respaldo para que o Fisco faça nascer daí um liame jurídico, tributário, o que seria, em termos concretos, fazer incidir o **ICMS** sobre o tráfego telefônico, já tributado.

O STF, para onde irá a querela, fatalmente, por força da invocação

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

do art. 155, II, da CF, nos pleitos, ainda não se pronunciou a respeito, havendo, no que mais se aproxima do tema, a decisão da Primeira Turma da Corte Maior, em torno dos softwares de prateleira, considerados como mercadorias (RE 176.626-6/ SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence e RE 199.464-99, rel. Min. Ilmar Galvão).

O entendimento da Corte Maior foi o de que, na licença de um software padrão, existem dois contratos, de cessão de uso e de fornecimento, nos quais não há incidência do **ICMS**, reservando-se a tributação do imposto estadual para a reprodução em massa de programas em disquetes, de fitas de vídeo ou software.

No STJ, a Primeira Turma tem um acórdão da relatoria do Ministro Garcia Vieira que considera como sujeito ao ISS o programa de computador. Veja-se, a propósito, a ementa do REsp 39.797-9/ SP, assim redigido: **ICMS - PROGRAMAS DE COMPUTADOR - NÃO INCIDÊNCIA**. A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do **ICMS**. Recurso improvido.

Esse acórdão, de dezembro/ 94, nada tem com a incidência aqui discutida, servindo para demonstrar apenas qual o encaminhamento lógico da Corte.

Especificamente sobre o tema, há um único precedente, da mesma Primeira Turma, relatado pelo Ministro José Delgado que, em longo e judicioso voto, concluiu serem de comunicação, espécie de serviço de telecomunicações, o prestado pelos provedores.

Para ser fiel ao que foi dito no voto condutor, transcrevo as suas conclusões:

a) Considero provedor como sendo 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

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

INTERNET, pág. 60);

b) 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;

c) O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações;

d) A LC n. 87, de 13.9.96, 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 e a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam;

e) Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS;

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

g) O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei 9.472, de 16.07.97.

Peço venia para divergir, até com um certo acanhamento, dos ilustres mestres Professor Marco Aurélio Greco e Ministro José Delgado. Sem querer repetir aqui o que já expus, na essência, sobre a doutrina na qual repousa o meu entendimento, concluo que:

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

b) o provedor de serviço da INTERNET propõe-se a estabelecer a comunicação entre o usuário e a rede, em processo de comunicação, segundo a Lei 9.472/97 (art. 60, § 1º);

c) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se,

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

segundo as regras da lei específica (art. 61), no chamado SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO;

d) o referido serviço é desclassificado como sendo serviço de telecomunicação (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97);

e) se a lei específica retira da rubrica serviço de telecomunicação, o "Serviço de Valor Adicionado", não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei Complementar 87, de 13/9/96, 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.

f) para ser aplicado o art. 2º da LC 87/96, que disciplina o **ICMS**, é preciso ter em apreciação a lei especial e posterior, que conceitua os serviços de comunicação;

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**.

**Assim, e em conclusão, concluo diferentemente do precedente desta Corte, negando provimento ao recurso especial."**

Devemos destacar que os nossos argumentos processuais se lastreiam em nosso **Parecer Jurídico sobre a Impossibilidade da Tributação do ICMS sobre a atividade do Provedor de Acesso Internet que sera objeto do livro Direito Tributario e Internet** (Editora LZN, Fone 0XX 19 32367588), onde destacamos os seguintes argumentos de ordem jurídica:

“ Feitas as anotações gerais a respeito da evolução da Internet, da atividade do Provedor de Serviços Internet e do Direito Tributário mister agora, todos os aspectos econômicos e jurídicos pertinentes

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

ao tema a **impossibilidade da tributação pelo ICMS e o ISS sobre provedor de Internet**. Devemos apreciar posições jurídicas a respeito da tributação ou não do **PROVEDOR DE SERVIÇO DA INTERNET**:

a) **São tributadas pelo ICMS porque enquadradas como serviços de comunicação**. É a tese sustentada pela **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, na voz da **Procuradora da Fazenda Nacional Cláudia Regina Gusmão**, pelo tributarista **Marco Aurelio Greco**<sup>1</sup>, pela advogada **Karen Emilia Antoniazzi Wolf**<sup>2</sup> e pelo advogado **Fábio Gonçalves Castelo Branco**<sup>3</sup> e pelo **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**, que firmou entendimento no sentido de que a prestação do serviço de acesso a internet, tem natureza de serviço de telecomunicação, e como tal está sujeita a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);

b) **são tributadas pelo ISS porque enquadradas por analogia como serviço de processamento de dados**, nos termos do art. 61 da Lei no 9.742, de 16 de julho de 1997 (segundo a Prefeitura de São Paulo)<sup>4</sup> e a Prefeitura Municipal de Curitiba ; e,

c) **não são tributadas pelo ICMS ou pelo ISS ou por nenhum dos dois, porquanto estamos diante de realidade nova não conhecida pelo legislador** (posição sustentada por **Fugimi Yamashita**<sup>5</sup> ou mesmo porque o serviço de valor adicionado em questão não se enquadra em nenhum dos itens da lista do ISS (conforme **Severino Silva**)<sup>6</sup>, ou porque o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações posição defendida por **Edgard Pitta**

---

<sup>1</sup> Capítulo 4 - Tributação do Serviço de Provedor de Acesso à Internet do livro INTERNET E DIREITO. Editora Dialética. SP. 2000. Onde entende: o site corresponde a um conjunto de instruções executadas por um computador que exhibe, na tela de quem o acessa, determinadas informações, imagens etc., bem como, em certas hipóteses, permite que o 'visitante' colha ou forneça dados, solicite providências, busque maiores esclarecimentos etc". A seguir, ele elenca quatro realidades distintas: "a) o site enquanto tal e os softwares que se encontram acessíveis através do site ou podem ser obtidos mediante download; b) o computador que hospeda este site; c) pessoa jurídica (por exemplo, provedor de hospedagem) que coloca "no ar" o site, tornando-se acessível aos internautas; e, d) o conteúdo disponibilizado no site". O conceito de estabelecimento permanente é importante para se estabelecer o nível de tributação e a jurisdição de tributação

<sup>2</sup> In A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NAS OPERAÇÕES DA INTERNET

<sup>3</sup> A Incidência do ICMS sobre os serviços dos provedores da Internet

<sup>4</sup> Conforme Osvaldo Bispo de Beija na palestra "Tópicos específicos do ICMS referentes ao comércio eletrônico" proferida no dia 13 de junho de 2000 no Seminário Internacional Comércio Eletrônico e Tributação na Escola de Administração Fazendária em Brasília-DF.

<sup>5</sup> Fugimi Yamashita Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas 2 fls. 41

<sup>6</sup> Tributação de software de prateleira e prestação de serviços de acesso à Internet". Revista Consulex nº 10. 1997.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**de Almeida**<sup>7</sup> ou ainda pelo **ICMS** por não ser o **provedor de Serviços da Internet uma empresa de comunicação**, posição sustentada pela **ABRANET**<sup>8</sup>, pelo jurista **João Vicente Lavieri**<sup>9</sup> onde o **provedor de serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações**, pelo jurista **Allaymer Bonesso** que traz à colação a **lição de Roque Carrazza**, para quem a regra matriz deste **ICMS** é, pois, **prestar serviços de comunicações e não é simplesmente realizar a comunicação**".

Ainda pelo Professor **José Wilson Ferreira Sobrinho**<sup>10</sup> onde o **provedor de acesso é a chave que destranca a porta da internet mas não é a realidade virtual proporcionada por ela. Incabível, portanto, sua tributação com suporte no conceito de serviço de comunicação** ou pelo doutrinador **Fábio Gonçalves Castelo Branco**<sup>11</sup> onde os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, a seus clientes, **não podem, por determinação constitucional, ser gravados pelo ISS**, pela advogada **Ana Amélia de Castro Ferreira**<sup>12</sup> onde a **falta de previsão legal das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso impede a incidência de tributação**, cabendo ao Poder Judiciário dirimir os conflitos advindos de incabível interpretação provocada pelo apetite de receitas fiscais e pelo jurista **Eury Pereira Luna Filho**<sup>13</sup>.

**Destarte** ainda a visão do especialista em Direito Tributário **Gilberto Marques Bruno**<sup>14</sup> onde parece coerente dizer que **não se pode caracterizar a figura do provedor, na categoria de prestador de serviços de telecomunicação**, logo, se sua natureza jurídica estiver voltada a condição de usuário, **inexiste a ocorrência da hipótese incidência ensejadora da obrigatoriedade de recolhimento de ICMS**, pelo Professor de Direito Tributário **Alcides Jorge Costa** onde o **provedor de acesso, como foi dito é um usuário, não um prestador de serviço de comunicação**.

<sup>7</sup> Revista Dialética de Direito Tributário n. 14 fls. 8

<sup>8</sup> Pareceres do Conselho de Estudos Jurídicos Drs. João Vicente Lavieri, Allaymer Bonesso e João Tranchesi Jr.

<sup>9</sup> LAVIERI, João Vicente. Internet: incidência do ICMS ou ISS?. Consulex. 1999

<sup>10</sup> Perfil tributário do provedor da internet

<sup>11</sup> A Incidência do ICMS sobre os serviços dos provedores da Internet

<sup>12</sup> Ana Amélia de Castro Ferreira in Tributação Ponto Com encontrado no site <http://infojus.com.br/area1/ana>.

<sup>13</sup> "Limites Constitucionais à Tributação na Internet", in: <http://www.infojus>.

<sup>14</sup> Vide A disputa pela fatia da arrecadação tributária na internet em [www.subjudiceonline.com.br](http://www.subjudiceonline.com.br)

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

**Temos finalmente o posicionamento de Leonardo Figueiredo Barbosa da Universidade Federal do Rio de Janeiro os serviços de acesso a internet não podem ser assemelhados aos serviços de comunicação, já que há lei que os exclui do rol de serviços de telecomunicações de maneira expressa (Lei 9.472/97) e a LC 87/96 não aponta uma lista de serviços de comunicação, do saudoso advogado tributarista Augusto Prolik que apresentou um importante artigo sobre o ICMS e os provedores de internet: questão polêmica, ou com lastro no importante parecer tributação sobre o acesso a Internet de autoria do Consultor Giancarlo Reuss para a Assespro Nacional onde concluiu que não existe base legal para a cobrança de ICMS das empresas dedicadas ao provimento de acesso à rede internacional de computadores, posto que tal provimento de acesso caracteriza-se como serviço de informática, ou, como quer a lei 9295/96, serviço de valor adicionado, não sendo comunicação no sentido disposto pela legislação que autoriza a exigência do tributo e pelo advogado Renato da Veiga em importante artigo A tributação do software e serviços de informática que entende que ser impossível a tributação pelo ICMS pois a conexão à INTERNET caracteriza-se não como um serviço de comunicação mas sim um Serviço de Valor Adicionado, compreendendo conexão, identificação, bilhetagem e outras facilidades, como o aluguel de espaço em disco para hospedagem de home-pages e bancos de dados.**

**DIANTE DA VISÃO DA MAIORIA DOS DOUTRINADORES O PROVEDOR DA INTERNET NÃO PODE SOFRER A TRIBUTAÇÃO DO FISCO ESTADUAL OU MUNICIPAL.**

**Do ponto inicial do nosso Parecer sobre a não incidência da tributação do ICMS sobre a atividade do provedor de serviços Internet é importante apresentar o estudo do Conselho Superior de Estudos Jurídicos da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso Internet:**

Recentemente, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ entendeu que o Serviço de Acesso à Internet (“Serviço Internet”) caracteriza-se como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e não do ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o qual vem sendo recolhido até o momento.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

A alíquota do ICMS para serviços de telecomunicações é de 25%, enquanto a alíquota do ISS varia de 0 a 5%, conforme a legislação do município em que o serviço é prestado. Supondo-se, apenas por hipótese, que o entendimento do CONFAZ viesse a prevalecer, o aumento de 20 a 25% na carga tributária dos Serviços Internet, além de ocasionar o fechamento de uma série de pequenos e médios Provedores, que não conseguiriam repassar tal ônus a seus clientes, acarretaria numa maior elitização do acesso à Internet, que tem se mostrado um dos maiores vetores para inserção de nosso país em um mundo de economia globalizada, constituindo-se no mais atual e democrático instrumento de acesso e uso da informação, além de seu potencial em termos científicos e educacionais.

Para fins de comparação, vale ressaltar que, enquanto no Brasil Provedores de Acesso de médio/grande porte cobram cerca de US \$35 a US \$40 por 10 a 15 horas mensais de conexão, mais cerca de US \$2.50 por hora adicional, nos Estados Unidos cobra-se US \$19, sem qualquer limite de tempo de conexão, possibilitando que o usuário fique 24 horas diárias conectado à Rede.

Rascunhados, muito rapidamente, os aspectos econômicos da questão, o principal objetivo deste trabalho é discutir, em termos puramente conceituais e técnico-jurídicos, se o entendimento do CONFAZ está ou não correto. Para tanto, faremos uma breve análise da legislação do ICMS, das características dos Serviços Internet e, por fim, da legislação específica aplicável.

A Constituição Federal, no Art. 155, Inciso II, estabeleceu que é da competência dos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A Lei Complementar 87/96, em seu Artigo 1o, repete esse dispositivo e, em seu Artigo 2o, Inciso III, esclarece que o imposto incide sobre prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Como deflui da leitura atenta do Inciso III, do Artigo 2o, o ICMS não incide sobre toda e qualquer comunicação. É necessário, para a incidência do imposto, que tais atividades caracterizem-se como prestação de serviços de comunicação e que tenham caráter oneroso.

A esse respeito, bem ensina Roque Antonio Carrazza, na sua obra ICMS, 1996, Malheiros Editores, pág. 70: “A regra matriz deste ICMS é, pois, prestar serviços de comunicações. Não é simplesmente realizar a comunicação.”

E continua, à pág. 71, “Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições para que a comunicação ocorra.”

No mesmo sentido, a lição de José Eduardo Soares de Melo, em “ICMS - Teoria e Prática”, Ed. Dialética, 1995. Tendo em vista as disposições da legislação fiscal, faz-se necessário coteja-las com as atividades exercidas pelos Provedores de Serviços Internet, para determinarmos se estas se enquadram ou não nas hipóteses de incidência do tributo.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

Para ter acesso à Internet é preciso que se disponha de um computador, um modem e uma linha telefônica, esta contratada da Concessionária Local de Serviços Públicos de Telecomunicações. O cliente, então, disca para um número de telefone do Provedor de Serviços Internet, através de um programa instalado em seu computador, tal como fosse passar um fax usando esse equipamento e o software apropriado.

A conexão telefônica estabelecida entre o usuário e o Provedor de Serviços Internet é serviço público de telecomunicações, prestado não pelo Provedor, mas sim pela empresa local do Sistema Telebrás.

Esta empresa, inclusive, irá faturar o usuário direta e independentemente da cobrança que é feita pelo Provedor de Acesso, na conta telefônica mensal, de acordo com a quantidade de pulsos utilizados, tal como se tratasse de uma ligação telefônica comum, de tal sorte que a esta empresa do Sistema Telebrás compete o recolhimento do ICMS.

Percebe-se, claramente, que o usuário e o Provedor de Serviços Internet apenas participam da comunicação, não tendo o Provedor, até o momento, prestado qualquer espécie de serviços de telecomunicações ao seu cliente. Em síntese, o Provedor de Serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações.

A partir de então, o Provedor de Serviços Internet faz o “roteamento” da ligação telefônica por canais dedicados contratados da Embratel, que, por sua vez, conecta-se a uma empresa estrangeira, através de seus canais internacionais, possibilitando o acesso do Provedor e de seus clientes à Internet. Sobre o preço de utilização desses canais, cobrados pela Embratel dos Provedores de Serviços Internet, incide o ICMS à alíquota de 25%. Além do roteamento das ligações, o Provedor de Serviços Internet gerencia as conexões e coloca a disposição do usuário uma plataforma de “hardwares” e “softwares” que permitem uma série de controles e facilidades, relacionados à apresentação (“home page” do Provedor), acesso, movimentação, armazenamento e recuperação das informações.

Dentre esses serviços temos, por exemplo, a verificação da senha do usuário, contabilização do tempo de conexão, fornecimento de caixa postal para o recebimento de mensagens, através da locação de espaço em disco em um Servidor etc.

Descritas as atividades realizadas pelos Provedores de Serviços Internet, cabe-nos investigar na legislação específica do setor de telecomunicações qual a natureza jurídica de tais atividades, se caracterizam ou não exploração de serviços de telecomunicações.

O Decreto N. 177, de 17-07-91, já definia, em seu Artigo 3o, Inciso II, exploração de serviços de telecomunicações como a execução de atividades necessárias e suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações entre estações, independentemente da execução

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

ou não das atividades de emissão ou recepção dos sinais transmitidos;” Ora, ao examinarmos as atividades dos Provedores de Serviços Internet, concluímos que tais atividades não são necessárias e muito menos suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações. Isto porque, tecnicamente, os usuários podem prescindir dos Provedores Nacionais de Serviços Internet, conectando os seus computadores diretamente a uma empresa estrangeira e arcando com os elevados custos de uma ligação internacional ou, então, valendo-se do uso dos serviços de “call back” ou de números 0800 (discagem gratuita) para acessarem as redes de telecomunicações (“backbones”) de empresas estrangeiras. As atividades dos Provedores de Acesso também não são suficientes uma vez que, sem a prestação dos serviços de telecomunicações pelas Concessionárias, parte deles contratados diretamente pelos clientes, os Provedores de Serviços Internet não conseguem possibilitar e realizar qualquer comunicação.

Na verdade, as atividades exercidas pelos prestadores de Serviços Internet qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente.

Não se confundem com o serviços de telecomunicações, ao revés, tratam-se de espécie do gênero serviços de informática. O Inciso XXXIV, do Artigo 3o do Decreto 177/91 conceitua Serviços de Valor Adicionado como o serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios e/ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação da informação. Neste sentido, temos também a Norma N. 4/95, instituída pela Portaria N. 148, de 31-05-95, dos Ministério das Comunicações, que regula o uso dos meios da rede pública de telecomunicações para o provimento de Serviços Internet (Serviços de Conexão à Internet), define-os como Serviços de Valor Adicionado e descreve com detalhes as atividades exercidas pelos seus provedores (roteamento, armazenamento, encaminhamentos de informações, alocação de hardwares e softwares necessários à implementação dos protocolos da Internet e de correio eletrônico, gerenciamento e administração dos serviços e conexões - senha, endereçamento etc.).

Mesmo não tendo força de Lei, a Portaria do Ministério das Comunicações é de suma relevância para os objetivos deste trabalho, posto ter sido expedida pelo órgão do Governo Federal com conhecimento técnico para a definição da exata natureza dos Serviços Internet.

Concludente, entretanto, é o Parágrafo Único, do Artigo 10, da Lei N. 9295, de 19-07-96, conhecida como “Lei Mínima das Telecomunicações”, que assegura aos provedores de serviços de valor adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações e os define como “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.”

Assim, temos ser forçoso concluir, por expressa definição legal, que os serviços

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

de valor adicionado, gênero no qual se enquadram os Serviços Internet, não são serviços de telecomunicações e, portanto, não estão sujeitos à incidência do ICMS. O intérprete da Lei não pode ater-se única e exclusivamente à legislação fiscal, fazendo tabula rasa de todo o restante do ordenamento jurídico, mas, ao contrário, precisa conciliar as disposições do ICMS com toda a legislação, em especial àquela do setor telecomunicações.

Por fim, diga-se, em prol desta argumentação, que os Provedores de Serviços Internet não possuem e nunca precisaram obter concessão, ou qualquer espécie de autorização ou permissão governamental, o que seria imperativo caso tais serviços efetivamente se caracterizassem como de telecomunicações, por força do Artigo 21, Inciso XI da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 8/9 .

Esse Artigo determina ser competência da União, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações).

Aliás, note-se que os prestadores privados de serviços EDI (“Eletronic Data Interchange”), também espécie de serviços de valor adicionado, exercem livremente suas atividades no mercado nacional a cerca de 10 anos, mesmo antes da Emenda Constitucional 8/95, ou seja, quando a Constituição Federal só admitia a prestação de serviços de telecomunicações por empresas sob controle acionário estatal.

Em síntese conclue o estudo da **ABRANET** , que “temos para nós que os Provedores de Serviços Internet não realizam ou participam de qualquer serviço de comunicação ou telecomunicação, senão como mero usuários, e, portanto, de modo insofismável, não estão sujeitos ao recolhimento do ICMS”.

Neste mesmo sentido temos o estudo apresentado pela **SEPRORJ** que em correspondência enviada para o Governador do Rio de Janeiro e que tem o seguinte:

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

### **Dos serviços de provedores de acesso à Internet**

Ao conectar-se a um provedor de acesso, o usuário está utilizando-se de uma linha telefônica convencional e remunerando, inclusive com o ICMS, tal serviços da companhia telefônica que opera por concessão do monopólio estatal em comunicações. O provedor interliga-se a um "backbone" novamente por linhas convencionais do mesmo serviço monopolizado. Deste concentrador nova conexão se realiza com a Embratel por meio de serviços tecnologicamente avançados, permitindo-se a interligação mundial da rede em alta velocidade. Sobre este último serviço, paga-se também o ICMS. O provedor de acesso faz apenas "timesharing", blocagem de hora-máquina particionada entre vários usuários, acompanhados de software e consultoria técnica, um serviço de valor agregado, trafegando sobre o sistema de comunicação monopolizado e alcançado na tributação em todas as suas etapas. Jamais poderá ser considerado um serviço de comunicação, descaracterizando-se plenamente a tributação pelo ICMS

Na tentativa de consolidar seus posicionamentos, os estudiosos que se manifestaram sobre o tema analisaram, à luz das regras que regem o Direito Tributário, tais como fato gerador, hipótese de incidência, princípios, etc. e chegaram a conclusão de que toda a controvérsia gira em torno de uma única indagação, a de se saber se os serviços prestados pelos provedores da Internet seriam classificados como serviços de comunicação de qualquer natureza. Isto porque a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, diz que "**o imposto 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**".

Entretanto, para dirimir qualquer controvérsia temos o escopo jurídico contido na Lei 9.295/96 – Lei de Telecomunicações – mais precisamente no parágrafo único do artigo 10, o qual preceitua o **conceito de serviços de valor adicionado e, entre os quais, era possível enquadrar as atividades realizadas na rede.**

Os aspectos jurídicos relativos à Rede Internet, vieram deletar conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos. E no caso dos **PROVEDORES DE SERVIÇOS**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

**INTERNET** o que podemos sentir é uma voracidade fiscal de Estados e Municípios, que disputam entre si a competência para tributar.

**E NOVAMENTE ADUZIMOS QUE O PROVEDOR DE SERVIÇOS INTERNET NÃO É UMA CONCESSÃO OU PERMISSÃO, MUITO MENOS UMA EMPRESA DE RADIODIFUSÃO, LOGO NÃO PODE TER A INCIDÊNCIA DO ICMS.**

**E PORTANTO O PROVEDOR DE SERVIÇOS INTERNET NÃO PODE SOFRER UMA TRIBUTAÇÃO DO ESTADO EM FUNÇÃO DE NÃO SE TRATAR DE UMA EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE COMUNICAÇÕES E SIM DE UMA EMPRESA DE VALOR ADICIONADO .**

**Assim foi inicialmente o entendimento do Magistrado CELSO SEIKITI SAITO** Juiz de Direito da Sexta Vara Cível da Comarca de Londrina em julgamento de Mandado de Segurança 799/98 onde transcrevemos:

Em virtude disso, para formação do convencimento, quanto à obrigação da Impetrante de recolher o ICMS da sua atividade como provedora de serviços de Internet, impõe-se recorrer às disposições da Lei nº 9.472, de 16.07.97, pela qual decorrem inúmeras definições sobre o assunto, conforme segue:

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radio eletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**§ 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.

Para melhor compreensão à respeito, o próprio Ministério das Comunicações, através da Portaria anterior, nº 148/95, já havia esclarecido que:

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

“Serviço de valor adicionado: serviço que acrescenta à uma rede preexistente de serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas atividades produtivas, relacionadas com acesso, armazenamento movimentação e recuperação de informações.”

“Serviço de conexão à Internet (SCI): nome genérico de designa serviço de valor adicionado que possibilita o acesso à Internet à usuários provedores de serviços de informações.”

“Provedor de serviços de conexão à Internet (PSCI): Entidade que presta o serviço de conexão à Internet.”

“Provedor de serviço de informação: entidade que possui informações de interesse e as dispõe na Internet, por intermédio do serviço de conexão à Internet.”

Pelo que decorre das definições legais e esclarecimentos acima, resulta que a Internet se enquadra como serviço adicionado, e não se confunde com os serviços de telecomunicações.

Assim, resta examinar se da atividade exercida pela Impetrante, como provedora do serviço de Internet, faz nascer o fato gerador do tributo do ICMS, levando em consideração a expressão “prestações onerosas de serviços de comunicação” contidas no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96.

A palavra comunicação, entre nós se apresenta com sentido bastante elástico e de muita abrangência, por significar ligação, união, transmissão, participação, etc.

O fato gerador que resulta da referida Lei Complementar, no entanto, não

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

está na comunicação em si, mas na prestação onerosa de serviço de comunicação. Para esse fim, necessário se faz da existência não somente de alguém que transmite a mensagem a outrem, mas também de um terceiro que põe à disposição de outros, o meio que permite a transmissão da mensagem.

O prestador de serviços é aquele que dispõe do meio através do qual é transmitida a mensagem de terceiro. Se alguém dispõe do meio e utiliza para transmitir sua própria mensagem, não incide a tributação porque ninguém presta serviço a si mesmo.

A prestação de comunicação consiste sempre em pôr qualquer meio de comunicação à disposição de terceiro.

Mais ainda: o serviço de comunicação tem por conteúdo o ato de se comunicar e não qualquer outro ato ou operação que o antecede ou sucedam. Por outras palavras o que se tributa é a ser prestados por empresas de comunicação ou outro serviço de comunicação, mas ligado a ela, prestado por outras empresas.

A impetrante, na qualidade de provedora da Internet, é prestadora de serviços de valor adicionado não transmite, emite ou recebe sinais de telecomunicações, mas apenas utiliza-se do sistema para atingir o seu fim. Possibilita ao usuário acesso à Internet, em canal aberto, através de uma linha telefônica.

### **E CONCLUE O ILUSTRE MAGISTRADO:**

**Nessas condições, e por tudo mais que dos autos consta, julgo procedente o presente Mandado de Segurança e, conseqüentemente, dando por ratificada a liminar anteriormente concedida, torno definitiva a suspensão determinada à Impetrada, de exigir da Impetrante o tributo do ICMS, sobre a atividade como provedora de serviço da Internet.**

**Neste** mesmo sentido tivemos a decisão do Magistrado **Guilherme Cubas Cesar da Comarca de Paranavaí** onde decidiu a respeito do assunto:

Desde logo, nota-se que sobre os denominados serviços de valor adicionado não há a ocorrência de fato gerador que acarrete a

**CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE**  
**RUACONSELHEIRO LAURINDO, 600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010**  
**CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ**  
**FONE-FAX-: (0XX) 41 322 1571** **EMAIL: cmoconsultoria@uol.com.br**  
**HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO** **http://www.direitobancario.com.br**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

incidência do ICMS, na ausência de qualquer norma legal que assim o estabeleça, nos termos do art. 151, I, Constituição Federal, Face ao Princípio da Legalidade. Somente sobre a prestação de serviços de telecomunicações incidiria o ICMS, do que não trata o serviço de valor adicionado, conforme já salientado.

Resta analisar se o serviço de acesso à internet, atividade desempenhada pela impetrante, trata-se efetivamente de serviço de valor adicional, o que lhe retiraria a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária ora questionada.

O objetivo da atividade do chamado “provedor da internet” consiste em simplesmente possibilitar ao usuário o acesso à rede. Funciona como intermediário, colocando a disposição do destinatário serviços que possibilitem a utilização dos serviços de telecomunicações em outra utilidade específica, a internet. Somente utiliza dos serviços de comunicações, essencialmente do serviço de telefonia, para o exercício desta função.

Verifica-se claramente o enquadramento da hipótese ao conceito previsto no art. 61, *caput*, da Lei 9.472/97, sendo, assim, corretos os termos da Portaria 148/95, do Ministério das Comunicações, que anteriormente ao advento da Lei 9.427/97, estabeleceu que “serviço de conexão à internet” é a denominação que designa serviço de valor adicionado, possibilitando o acesso à internet a usuários e provedores de serviços de informações.

**Conclui-se, portanto, que a atividade do provedor de serviços da internet, exercida pela impetrante, não constitui fato gerador do aludido imposto estadual, possuindo, em conseqüência, nos termos do art. 5º, LXIX, da obrigação de efetuar o recolhimento do ICMS, bem como efetuar a inscrição no respectivo cadastro de contribuintes.**

**Orestes Dilay** da Primeira Vara da Fazenda Pública Estado Paraná decidiu recentemente que:

“Na realidade a atividade do provedor não é atividade de comunicação, mas sim de intermediador, tanto que o próprio usuário poderá ser seu próprio provedor como ocorre com empresas de maior porte e que nem por isso transformaram-se em empresas de comunicação”.

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO, 600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (0XX) 41 322 1571 EMAIL: cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

Aduz ainda uma jurisprudência a respeito do tema: Mandado de Segurança Preventivo – Provedor da Internet – Serviço que não define fato gerador de ICMS – cobrança pretendida pela Fazenda – ilegalidade-concessão da ordem.

**O provedor de acesso a internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS”.<sup>15</sup>**

No mesmo sentido temos a decisão liminar em Mandado de Segurança Preventivo 21809 interposto pela Net-União S/C Ltda contra o Estado do Paraná e a MM. Juíza de Direito da Segunda Vara da Fazenda Pública **Josély Dittrich Ribas** com o seguinte teor jurídico:

“Da análise dos elementos que constam dos autos, permite-se concluir, a princípio, serem relevantes os fundamentos do pedido. Ademais, o perigo da demora resta consubstanciado diante da possibilidade de ser a Impetrante autuada.

Assim sendo, concedo a liminar de acordo com os termos do pedido. Oficie-se. Notifique-se a impetrada para prestar informações. Em. 02 de abril de 2001. Josély Dittrich Ribas Juíza de Direito”.

Em decisão liminar em Ação Cautelar 21438 contra o Estado do Paraná e o Município de Curitiba e o MM. Juiz de Direito da Terceira Vara da Fazenda Pública com o Magistrado **João Domingos Kuster Puppi** com o seguinte teor jurídico:

Vistos.

Considerando relevante os fundamentos invocados pela requerente DI 1000 Internet Ltda., notadamente quanto a incidência do ICMS, sobre sua atividade, face ao precedente jurisprudencial imediato,

<sup>15</sup> O Juiz de Direito da Primeira Vara da Fazenda Pública, Orestes Dilay decidiu em Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária 36839/97 proposta pelas empresa Netpar Informática Ltda, Qpnet Consultoria e Serviços Internet Ltda, Centerline Serviços de Informações on line e Consultoria em Informática Ltda, Necerto Informática Ltda, Foz Net Processamento de Dados Ltda, Bsi Informática Consultoria e Desenvolvimento e Treinamento Ltda, Staffnet Ltda e Softone One Consultores Associados Ltda contra o Estado do Paraná

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

tendo, outrossim, como presentes os requisitos da aparência do bom direito e perigo da demora, defiro a liminar na forma pretendida pelo requerente.

Efetivada a liminar, intimem-se os requeridos para responderem no prazo de lei.

Em 21/11/2000 João Domingos Kuster Puppi

Entretanto, o Município de Curitiba ingressou com um Recurso de Agravo de Instrumento n. 104.531-8 na Quarta Câmara Cível onde o Des. **Relator Wanderlei Resende** decidiu por indeferir o efeito suspensivo “não estão presente, à primeira vista, os requisitos do fumus boni iuris” e “periculum in mora”. Importante ainda ressaltar a decisão em Mandado de Segurança Preventivo 36654 pelo Magistrado **Nilson Mizuta** da Quarta Vara da Fazenda Pública onde decidiu a respeito do tema:

“Afirma que a atividade da impetrante não se enquadra no conceito de serviços de comunicação que dão margem de incidência do ICMS, já que estes são explorados com concessão de serviço público. Apesar de caracteriza a não incidência o Fisco pretende cobrar o tributo referido.

Ante o entendimento já firmado no E. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, a liminar é de ser concedida”.

Para dirimir quaisquer controvérsias a respeito do tema o **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARANÁ** decidiu pela não **incidência do ICMS sobre a atividade do Provedor da internet:**

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO N.º 89231-5, DE LONDRINA - 6.ª VARA. REMETENTE : JUIZ DE DIREITO.

APELANTE : ESTADO DO PARANÁ.

APELADO : SERCOMTEL S.A. TELECOMUNICAÇÕES.

AUT. COATORA : DELEGADO REGIONAL DA RECEITA ESTADUAL DE LONDRINA.

**RELATOR : DES. J. VIDAL COELHO.**

**MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO PROVEDOR DA INTERNET SERVIÇO QUE NÃO DEFINE FATO GERADOR DE ICMS COBRANÇA PRETENDIDA PELA FAZENDA ILEGALIDADE CONCESSÃO DA ORDEM DESPROVIMENTO E MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**O provedor de acesso à internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.**

Destarte os termos do voto do Relator acerca da impossibilidade de tributação do ICMS sobre a atividade do Provedor de Acesso Internet:

### **DES. J. VIDAL COELHO.**

Vê-se dos autos que a impetrante interpôs mandado de segurança preventivo objetivando livrar-se da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de conexão com a Internet, que executa, alegando que eles não podem ser considerados como de comunicação, nos moldes do artigo 61, da Lei n.º 9.472/97, que o define como serviço de valor adicionado.

A solução a ser dada à pendência, passa pelo saber-se se a prestação de serviços de conexão com a Internet são considerados como de comunicação/ telecomunicação, circunstância essa que culminaria na incidência do imposto estadual, ou, se tais serviços são de valor adicionado, o que a afastaria.

Sobre o tema grassa divergência, ainda. O CONFAZ pretende que a prestação do serviço de acesso à INTERNET constituir-se-ia em serviço de telecomunicação, sofrendo, por isso, a incidência do ICMS.

Diante disso, impende ver-se se os serviços de acesso à INTERNET como prestados pelos provedores, define hipótese de serviço de telecomunicação.

**Sabidamente, O serviço de conexão à Internet é um serviço de valor adicionado que possibilita o acesso dos usuários e provedores de informações à rede (Portaria 148/95 do Ministério das Comunicações), viabilizando como intermediário, o provedor, o ingresso do usuário à rede, pelo que não se constitui em serviço de telecomunicações ou de comunicação. Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.**

Esse entendimento foi adotado por Edgard Pitta de Almeida, para quem, visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

transporte de sinais já existente, não há que se falar de tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele. (Revista Dialética de Direito Tributário - n.º 14, fls. 8)

No mesmo sentido é a posição de Fugimi Yamashita, quando disse que a Internet, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para a ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. (Fugimi Yamashita, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas - 22, fls. 41)

**Diante do exposto, tratando-se a Internet de um provedor de informações e sendo esta atividade um serviço de valor adicionado não se sujeita à incidência do ICMS.**

Ainda temos a existência de três ações em reexame necessário que contrariam a tributação do ICMS no Tribunal de Justiça do Estado do Paraná a respeito do tema:

**1) Apelação Cível 0102008-6 Reexame Necessário – Paranavaí – Sexta Câmara Cível com a Relatoria do Des. Antonio Lopes de Noronha e Revisão do Des. Cordeiro Cleve envolvendo a Fonet Comunicações Ltda contra o Chefe da Agência de Rendas Estadual de Paranavaí onde a Procuradoria Geral de Justiça se manifestou em parecer 1293 pela manutenção da sentença que determinou a não tributação do ICMS ao Provedor de Serviços Internet. Vejamos o teor do acórdão:**

Processo: 0102008-6 Apelação Cível e Reexame Necessario  
Comarca: Paranavaí Vara: 1ª Vara Cível  
Órgão Julg.: 6ª Câmara Cível  
Relator: Desembargador Antônio Lopes de Noronha  
Revisor: Desembargador Cordeiro Cleve  
PROVEDOR DE ACESSO. ICMS. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA.  
ATIVIDADE QUE CONSTITUI SERVIÇO ADICIONADO E NÃO DE

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO,600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (OXX) 41 322 1571 EMAIL:cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

COMUNICAÇÕES OU DE TELECOMUNICAÇÕES. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. RECURSO E REEXAME IMPROVIDOS, POR MAIORIA.

O provedor da internet presta serviços de usuário, através dos seus equipamentos, para viabilizar a conexão com a rede de telecomunicações, não constituindo sua atividade adicionada serviços de telecomunicações sujeita ao ICMS.

Fornet Comunicações Ltda., impetrou mandado de segurança contra ato do Chefe da Agência de Renda da Fazenda Estadual de Paranavaí, alegando ofensa a direito líquido e certo, no ato que determinou sua inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS e o recolhimento dos tributos devidos desde o início de suas atividades. Sustentou que sua atividade é sujeita ao recolhimento do ISS, não sendo contribuinte do ICMS, pois a prestação de serviços via internet - provedora -, não é serviço de telecomunicação, estando definida como serviço de valor adicionado, na forma do artigo 61 § 1º, da Lei 9.472/97. Prestadas as informações e após manifestação da Dra. Promotora de Justiça pela denegação da segurança, o Dr. Juiz proferiu sentença, julgando procedente o pedido inicial, concedendo a segurança para suspender definitivamente a exigibilidade do crédito tributário objeto da notificação de fls. 38, e, em consequência, a necessidade da impetrante em efetuar o cadastro no ICMS. Determinou a remessa necessária. Irresignada, a Fazenda Pública Estadual interpôs recurso de apelação, sustentando a legalidade da cobrança do ICMS, vez que o imposto previsto na Constituição Federal não é sobre serviço de telecomunicação, mas sobre serviço de comunicação, afirmando a inexistência de bitributação, pois o fato gerador do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação prestados pelas empresas provedoras da internet é o serviço que elas próprias prestam a seus clientes.

VOTO Encontram-se presentes os pressupostos legais de admissibilidade. A r. sentença não merece qualquer reparo, sem embargos das razões expendidas pela Fazenda Pública do Estado do Paraná no seu inconformismo, devendo ser mantida por seus fundamentos, que são jurídicos e procedentes. Discute-se no caso sobre a violação do direito da impetrante, dito por esta como líquido e certo, de não se sujeitar por atividade de provedora de acesso à

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

Internet ao pagamento do ICMS, reclamado pela recorrente, por tratar-se esta atividade de mera prestação de serviços, sujeita, por conseguinte, ao ISS, como serviço adicionado, a teor dos arts. 60 e 61, § 1º, da Lei nº 9.472/97.

**Para distinguir as atividades de comunicações e serviços agregados e concluir pela não sujeição desta última ao ICMS, como o fez a r. sentença, é importante que sejam transcritas estas normas, para melhor compreensão da matéria:**

Art. 60. Serviços de comunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. § 2º. Estação de Telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que as abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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 comunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

**A impetrante é na verdade mera usuária, para não dizer locatária, de serviço público de telecomunicações que é prestado pela empresa concessionária do serviço público de telefonia, no caso a TELEPAR, a qual, segundo afirmado com razão na inicial irá faturar o serviço do usuário-cliente independentemente da cobrança efetivada pelo Provedor-Impetrante, pela utilização do serviço telefônico público, mediante uma tarifa (autorizada por norma federal) de utilização dos pulsos como uma ligação telefônica comum, incidindo-se sobre utilização do Sistema TELEBRÁS o ICMS, evidenciando-se, neste tipo de operação, que a impetrante, como provedora de acesso à INTERNET, na realidade, presta serviços ao usuário através dos seus equipamentos para viabilizar-lhe a conexão com a rede da INTERNET, não se caracterizando sua atividade como sendo de**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**telecomunicações sujeita ao mencionado tributo de ICMS.**

**MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. PROVEDOR DA INTERNET. SERVIÇO QUE NÃO DEFINE FATO GERADOR DE ICMS. COBRANÇA PRETENDIDA PELA FAZENDA. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA ORDEM. DESPROVIMENTO E MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.** - Ac. n° 18.207, 1ª CC, Rel. Des. J. Vidal Coelho, j. 20.6.2000 -

**MANDADO DE SEGURANÇA. NATUREZA DA SENTENÇA DA AÇÃO MANDAMENTAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. CITAÇÃO. NOTIFICAÇÃO. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES.**

**PROVEDOR DA INTERNET. PORTARIA N° 148/95, DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES (NORMA N° 004/95 - USO DE MEIOS DA REDE PÚBLICA DE TELECOMUNICAÇÕES PARA ACESSO À INTERNET). LEI FEDERAL N° 9.472/97, ARTS. 60 E 61. COMUNICAÇÕES/TELECOMUNICAÇÕES. CARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ICMS. COBRANÇA. ILEGALIDADE. SENTENÇA MANTIDA. RECURSOS IMPROVIDOS, POR MAIORIA.**

- Apelação Cível e Reexame Necessário n° 97.417-0 -

**MANDADO DE SEGURANÇA. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. ACESSO À INTERNET. ATIVIDADE NÃO SUJEITA. SENTENÇA, AMPARADA NA LEI E DOUTRINA, CONCEDENDO A SEGURANÇA. REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO, POR MAIORIA.**

**- Reexame Necessário n° 84.416-8 - ACORDAM maioria**

Curitiba, 18 de abril de 2001.

Des. Antonio Lopes de Noronha - Presidente, Vencido

**2) Apelação Cível 0084416-8 Reexame Necessário –Curitiba – Sexta Câmara Cível com a Relatoria do Des. Antonio Lopes de Noronha e Revisão do Des. Cordeiro Cleve envolvendo a Netskipper Informática Ltda contra o Delegado da Receita Estadual do Paraná onde a Procuradoria Geral de Justiça se manifestou em parecer 64 pela manutenção da sentença e a câmara, por maioria de votos confirmou a sentença que determinou a não tributação do ICMS ao Provedor de Serviços Internet. Vejamos o teor da importante decisão do nosso Tribunal de Justiça do Paraná:**

Reexame Necessário n° 84.416-8, de Curitiba, 4ª Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas.

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO,600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (OXX) 41 322 1571 EMAIL:cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

Remetente : Juiz de Direito.

Autor : Netskipper Informática Ltda.

Réu : Delegado da Receita Estadual do Paraná.

Relator : Des. Cordeiro Cleve

**MANDADO DE SEGURANÇA. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. ACESSO À INTERNET. ATIVIDADE NÃO SUJEITA. SENTENÇA, AMPARADA NA LEI E DOCTRINA, CONCEDENDO A SEGURANÇA.**

REEXAME NECESSÁRIO IMPROVIDO, POR MAIORIA. VISTOS, relatados e discutidos estes autos de Reexame Necessário nº 84.416-8, de Curitiba, 4ª Vara da Fazenda Pública, Falências e Concordatas, em que é remetente Juiz de Direito; autor Netskipper Informática Ltda., e réu Delegado da Receita Estadual do Paraná. Por brevidade adoto o relatório de fls. 110/111:

Cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por Netskipper Informática Ltda., em face do Delegado Regional da Receita Estadual do Paraná, objetivando a anulação de Auto de Infração que determinou ao impetrante o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, referente ao período de jan-jul/97, ou autorização para realizar depósito judicial do tributo.

Aduziu que sua atividade é de prestação de serviços, não atuando em serviços de comunicação, mas, sim, criando HOME-PAGES, serviço de natureza publicitária e que presta serviço de conexão do usuário com a rede mundial de computadores. Para tanto, assevera que apenas utiliza o sistema de transporte de sinais já existentes e explorado pelas empresas telefônicas para prestar o seu serviço. Requereu a concessão liminar do pedido. A liminar foi concedida (fls. 38), autorizando o magistrado a quo o depósito judicial e suspendendo a exigibilidade do tributo em discussão.

A autoridade coatora prestou informações (fls. 45/63), alegando que a atividade das empresas provedoras da internet é típica prestação de serviços de comunicação, hipótese de incidência do ICMS. Discorreu sobre a diversidade dos fatos geradores do ICMS sobre prestação de serviços de telecomunicação e do ICMS incidente sobre serviços prestados pelas Provedoras da Internet. O ilustre representante do Ministério Público manifestou-se pela revogação da liminar e pela denegação da segurança, por

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

entender que a impetrante presta serviços de comunicação. O MM. Juiz a quo julgou procedente o pedido contido no presente MANDADO DE SEGURANÇA, para que a autoridade coatora abstenha-se de tomar medidas contra a impetrante tendente a exigir o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, com base nos serviços prestados para o acesso a Internet, determinando a anulação do Auto de Infração de N° 6120330-3 e condenando o requerido ao pagamento das custas processuais.

**A r. sentença fundamenta-se em entendimentos doutrinários e considerou o art. 61, § 1º, da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) que prescreve não constituir serviço de telecomunicação a prestação de serviço de valor adicionado, gênero que inclui a espécie serviços de Internet. Submeteu a decisão ao necessário reexame. A douta Procuradoria Geral de Justiça, em sua manifestação, citou parecer no sentido de que os provedores de acesso não realizam o transporte de sinais de telecomunicações, mas tão-somente utilizam o sistema de transporte de sinais já existentes (...) ficando, portanto, fora do campo de incidência do ICMS, concluindo pela manutenção da sentença.**

É o relatório.

VOTO

Trata-se de reexame necessário da r. sentença de fls. 87/91 proferida pelo MM. Juiz de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública desta Capital, que julgou procedente o pedido no Mandado de Segurança n° 27.580/97, impetrado por Netskipper Informática Ltda., contra ato do Sr. Delegado da Receita Estadual do Paraná, e concedeu a segurança para que a autoridade impetrada deixasse de exigir o ICMS com base nos serviços prestados pela autora, de acesso à rede da Internet, e determinou a anulação do Auto de Infração n° 6120330-3, por considerar não estar esta atividade sujeita à tributação em apreço.

O processo obedeceu os trâmites regulares, não reclamando neste aspecto qualquer reparo. Escorreita, a r. sentença em reexame, da lavra do culto Juiz Nilson Mizuta, é de ser mantida por seus jurídicos fundamentos, como sugere o pronunciamento da douta Procuradoria de Justiça. Conforme afirmado na inicial: **"o principal serviço disponibilizado pelos provedores de acesso é a própria conexão à Internet, o qual, nos termos da Portaria n° 148, de**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**30 de maio de 1995, é definido como serviço de valor adicionado, que possibilita o acesso à Internet a usuários e provedores de serviços de informações, daí podendo se concluir que os provedores na realidade não prestam serviços de telecomunicações, e, sim, de um serviço que tem suporte no sistema.**

Ao acolher este entendimento, **amparado em farta doutrina no sentido da não incidência do ICMS em tal tipo de atividade, e igualmente no art. 61 e parágrafo 1º, da Lei nº 9.472/97 que dispõe sobre os serviços de telecomunicações e definiu o chamado "serviço do valor adicionado", ponderou o julgador monocrático, com seu proverbial acerto, que:**

**"Assim, pode-se afirmar que o serviço de valor adicionado não corresponde a transmissão, emissão ou recepção de sinais de telecomunicações, utilizando-se, tão somente, do sistema de telefonia já existente para alcançar seu fim, qual seja, possibilitar o acesso do usuário à Internet".**

Assim, portanto, reportando-me aos ensinamentos doutrinários trazidos à colação na r. decisão em reexame, e por igual à doutrina citada no duto parecer ministerial de fls. 101/105, entendo que é de ser a mesma mantida por seus fundamentos.

Do exposto: ACORDAM os Desembargadores integrantes da Sexta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por maioria de votos, em negar provimento ao reexame necessário mantendo a sentença por seus fundamentos, ficando designado o Des. Cordeiro Cleve para a lavratura do acórdão, vencido o Des. Antonio Lopes de Noronha. Participou do julgamento o Desembargador Leonardo Lustosa.

Curitiba, 06 de dezembro de 2000.

Des. Antonio Lopes de Noronha - Presidente, vencido

Des. Cordeiro Cleve - Relator

**3) Apelação Cível 0097417-0 Reexame Necessário – Londrina Sexta Câmara Cível com a Relatoria do Des. Cordeiro Cleve e Revisão do Des. Leonardo Lustosa envolvendo a Onda Provedor de Serviços S. A. contra o Delegado Regional da 8 Delegacia da Receita Estadual de Londrina onde a Procuradoria Geral de Justiça se manifestou em parecer 64 pela manutenção da sentença que determinou a não tributação do ICMS ao Provedor de Serviços Internet. Vejamos também o teor jurídico na íntegra da decisão:**

**Apelação Cível e Reexame Necessário nº 97.417-0, de**

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO,600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (OXX) 41 322 1571 EMAIL:cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**Londrina - 4ª Vara Cível.**

**Remetente : Dr. Juiz de Direito.**

**Apelante : Fazenda Pública do Estado do Paraná.**

**Apelada : Onda Provedor de Serviços S.A.**

**Relator : Des. Cordeiro Cleve.**

**MANDADO DE SEGURANÇA. NATUREZA DA SENTENÇA DA  
AÇÃO MANDAMENTAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. CITAÇÃO.  
NOTIFICAÇÃO. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES.  
PROVEDOR DA INTERNET. PORTARIA Nº 148/95, DO  
MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES (NORMA Nº 004/95 - USO  
DE MEIOS DA REDE PÚBLICA DE TELECOMUNICAÇÕES PARA  
ACESSO À INTERNET). LEI FEDERAL Nº 9.472/97, ARTS. 60  
E 61. COMUNICAÇÕES/TELECOMUNICAÇÕES.  
CARACTERIZAÇÃO DE SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO.  
ICMS. COBRANÇA. ILEGALIDADE. SENTENÇA MANTIDA.  
RECURSOS IMPROVIDOS, POR MAIORIA**

Tratam os autos de mandado de segurança preventivo objetivando desobrigar-se, o impetrante, da cobrança de ICMS sobre a prestação de serviços de provedor de acesso à Internet, sob a argumentação de que a Lei nº 9.472/97, em seu art. 61, define seu serviço como serviço de valor adicionado, sendo descabida a incidência do ICMS.

A preliminar aduzida pelo apelante de que haveria um desvirtuamento da natureza da ação mandamental, em razão da sentença recorrida ter cunho declaratório, levando à nulidade da mesma, não há como vingar, posto que o presente foi impetrado somente com o objetivo de que fosse obstada a cobrança do ICMS, e não que fosse declarado qual imposto deveria incidir no caso.

Com propriedade, consignou a ilustre Promotora de Justiça, Dr<sup>a</sup> Luciana Ribeiro Lepri Moreira, que :

O que determina a correta propositura da ação é o pedido, posto que é este elemento o responsável pelo surgimento da relação processual e o verdadeiro vínculo imposto ao juiz. O mandado de segurança é ação pela qual se pede a emissão de ordem contra pessoa determinada, através de procedimento próprio e abreviado, o qual resulta em sentença mandamental, nunca meramente declaratória (não havendo aqui se confundir-se sentença declaratória com a declaração normal que serve de fundamento para toda e qualquer sentença como quer o Apelante)

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

(fl. 277)

**No que se refere a segunda preliminar, também não assiste razão à apelante pois resta evidente que agiu com acerto o impetrante ao indicar o Delegado Regional da 6ª Delegacia da Receita Estadual de Londrina, por ser a autoridade da qual emanou o ato inquinado de ilegal, sendo ele a autoridade contra a qual pode ser expedida uma ordem obstando a cobrança do ICMS da impetrante.**

O ilustre mestre Hely Lopes Meirelles, brilhantemente esclarece em sua obra Mandado de Segurança, 22ª ed., Ed. Malheiros, 2.000, p. 56/57, que: Coator é a autoridade superior que pratica ou ordena concreta e especificamente a execução ou inexecução do ato impugnado e responde pelas suas conseqüências administrativas; executor é o agente subordinado que cumpre a ordem por dever hierárquico, sem se responsabilizar por ela. Exemplificando: numa imposição fiscal ilegal, atacável por mandado de segurança, o coator não é nem o Ministro ou o Secretário da Fazenda que expede instruções para a arrecadação de tributos, nem o funcionário subalterno que científica o contribuinte da exigência tributária; o coator é o chefe do serviço que arrecada o tributo e impõe as sanções fiscais respectivas, usando seu poder de decisão.

**Não há que se falar, em igual sentido, em nulidade pela ausência de citação do Estado do Paraná, pois como acertadamente salientado pela r. sentença recorrida a notificação determinada no mandado de segurança, tem natureza de citação (RSTJ 73/155)**

No mérito, tem-se que a questão nodal do presente, resume-se em definir se a prestação de serviços de acesso à Internet enquadra-se no título comunicações ou telecomunicações, caso em que incidiria o ICMS, ou se é serviço de valor adicionado, ficando caracterizada sua não incidência.

**A Portaria nº 148/95, de 31 de maio de 1995, do Ministério das Comunicações, aprovou a Norma nº 004/95, que trata do Uso de Meios da Rede Pública de Telecomunicações para acesso à Internet a qual, no título Definições esclarece que:**

**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,**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**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.**

A Lei Federal nº 9.472, de 16 de julho de 1997, dispõe sobre os serviços de telecomunicações, definindo os chamados serviços de valor adicionado, nos seguintes termos:

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

**§ 2º Estação de Telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicações, seus acessórios e periféricos e, quando for caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.**

**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.**

Pela propriedade do caso, reporto-me, novamente, ao lúcido parecer exarado pela Dr<sup>a</sup> Luciana Ribeiro Lepri Moreira, digna Promotora de Justiça, verbis: **Para conectar-se à INTERNET, o usuário necessita de uma linha telefônica para ligar um computador a outro computador, e estes computadores devem ainda possuir um modem, aparelho que realiza a transformação dos códigos digitais em códigos capazes de trafegar na linha.**

Primeiramente, constata-se que os serviços de INTERNET não podem ser classificados como serviços de comunicação. O serviço de viabilização da comunicação entre o usuário e o provedor dos serviços de INTERNET é serviço público de telecomunicações, prestado pela empresa local do Sistema Telebrás e não pelo

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

provedor. Essa prestação de serviço sofre a tributação do ICMS, cujo valor é calculado de acordo com a quantidade de pulsos utilizados e cobrado em conta telefônica mensal do usuário. O serviço prestado pela EMBRATEL tipificado como provedor de acesso, ou seja, aquele que viabiliza a conexão de alguém à rede. Tal serviço é encarado como serviço de telecomunicações, motivo pelo qual incide o ICMS.

**Por outro lado, há o provedor de informações, que é aquele que alimenta a rede com informações e o que nos interessa no presente trabalho. (fls. 279/280).**

A propósito, como colacionado no Parecer da douta Procuradoria Geral de Justiça, a doutrina tem entendido que:

Com efeito, ensina Roque Antonio Carraza: A utilização da Internet não é tributável por meio de ICMS. Este imposto alcança apenas a prestação do serviço telefônico que a viabiliza. É o caso de perguntarmos: o provedor de acesso presta o serviço de comunicação de que aqui se cogita? Entendemos que não. Ele apenas viabiliza o acesso à Internet, via um canal aberto (a linha telefônica). Este serviço e, em tese, tributável por meio de ISS (é, nos termos do art. 156, III, da CF, um serviço de qualquer natureza, não compreendido no art. 155, II). É preciso, apenas, que a lei do Município, concernente ao ISS, preveja este serviço, independentemente de ele estar, ou não, arrolado na lista de serviços da Lei Complementar 56/87. (in ICMS 5ª ed. Malheiros, São Paulo, 1999, p. 138).

**Neste sentido, já decidiu esta Corte, quando do julgamento da apelação cível e reexame necessário nº 89.231-5, da Primeira Câmara Cível, acórdão nº 18.207, da lavra do eminente Desembargador Vidal Coelho, cuja ementa transcrevo: MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - PROVEDOR DA INTERNET - SERVIÇO QUE NÃO DEFINE FATO GERADOR DE ICMS - COBRANÇA PRETENDIDA PELA FAZENDA - ILEGALIDADE - CONCESSÃO DA ORDEM - DESPROVIMENTO E MANUTENÇÃO DA SENTENÇA.**

**O provedor de acesso a Internet não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.**

Des. Antonio Lopes de Noronha -

Em Minas Gerais tivemos recentemente a decisão envolvendo a Projesom Internet Ltda. Contra o Chefe Administração Fazendária

CMO CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - DIREITO BANCÁRIO ON LINE  
RUACONSELHEIRO LAURINDO, 600 10AND. CONJS. 1006/1007/1008/1009/1010  
CEP: 80060-100 EDIFÍCIO CAPITAL SHOPPING CENTRO CURITIBA PARANÁ  
FONE-FAX-: (0XX) 41 322 1571 EMAIL: cmoconsultoria@uol.com.br  
HOME PAGE INTERNET-DIREITO BANCÁRIO <http://www.direitobancario.com.br>

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

de Itajubá em Mandado de Segurança nº 32.499239-6 onde foi decidido pela isenção do **provedor de acesso do recolhimento de 25% à título de ICMS sobre o faturamento, sob o argumento de que a exigência fiscal não vem escorada no Regulamento do ICMS, mas em consultas feitas à Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda.**

Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.

Esse entendimento foi adotado por **Edgard Pitta de Almeida**<sup>16</sup>, para quem, visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existente, não há que se falar de atribuição pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias E Serviços de Transportes E Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele. No mesmo sentido é a posição de **Fugimi Yamashita**,<sup>17</sup> quando disse que a internet, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. **A** venda de bens materiais, utilizando canais de divulgação, publicidade e contato mediado entre fornecedor e consumidores, possibilitados pela internet, não difere da venda por correspondência ou do telemarketing, fato em si, e por si, imponível e já tributado, previamente, como operação estritamente comercial, cujo fato gerador é a mera tradição da mercadoria física, ou a sua saída do estabelecimento do vendedor.

**Neste sentido entende LUNA FILHO**<sup>18</sup> que quaisquer das atividades e transações, que hoje ocorrem no âmbito da internet, não são tributáveis, no Brasil, pelos impostos ora conhecidos relativos à produção e à circulação, pela falta de expressa previsão legal, importando assim em hipótese de não-incidência tributária.

Entretanto, em conformidade com as decisões anteriores, principalmente do **Tribunal de Justiça do Paraná foi delimitado que o provedor de acesso à internet não presta serviço de**

---

<sup>16</sup> Revista Dialética de Direito Tributário - n.º 14, fls. 8

<sup>17</sup> Fugimi Yamashita, Cadernos de Direito Tributário E Finanças Públicas - 22, fls. 41

<sup>18</sup> Limites Constitucionais à Tributação na Internet", in: <http://www.infojus.com.br>.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

### **comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.**

Neste sentido temos também a visão do jurista **José Wilson Ferreira Sobrinho** onde “ o serviço de comunicação, no caso, é a própria internet, uma vez que ela sim propicia a transmissão, à distância, do pensamento humano, como dito por **PONTES DE MIRANDA**. A atividade de abastecer tal serviço com as informações necessárias a um eventual movimento econômico não pode ser confundida com o mecanismo complexo da rede”, explica o tributarista, para frisar que não se pode tributar, via ICMS, nem o momento de planejamento envolvendo a introdução das informações no circuito da internet nem a própria isenção dos dados. “

**E** continua o estudioso que “tais comportamentos escapam à subsunção do serviço de comunicação, pelo que se localizam no terreno da não incidência”.

Acessar alguém à internet, na condição de provedor de acesso, não se confunde com serviço de comunicação, uma vez que se trata, apenas, da liberação de um espaço virtual. Continua sendo prestação de serviço, é certo, mas não de comunicação.”

Não sendo portanto , **os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet explorados pela União ou por quem ela delegar essa exploração, eis que pertencentes à economia privada, eles fogem da regra contida no artigo 21, inciso XI, da CF/88.**

Deste modo é impossível classificá-los em serviços de telecomunicações. Neste sentido a explicação de **Ives Gandra da Silva Pereira**:

A Constituição Federal colocou a questão da Internet em termos de telecomunicações, e questiona: “O que seriam as telecomunicações?” Com competência de atribuição exclusiva garantida pelos arts. 21 e 22, a União define tais serviços na Lei 9.472/97, e traz, de imediato, uma dúvida quanto aos provedores: se eles deveriam ou não ser tributados.

**Isso porque, segundo o tributarista, o art. 61 declara que serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando o provedor como usuário**

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

**desse serviço, que lhe dá suporte com os direitos e deveres inerentes a essa condição.**

Assim, se as operações realizadas na Internet são compostas de duas relações jurídicas (usuário e concessionária de telecomunicação / usuário e provedor de acesso) interdependentes e ligadas por um nexo causal cuja finalidade é proporcionar o acesso do usuário à rede mundial de informações, e se na conta telefônica comum o usuário já arca com o ônus de pagar ICMS, se for cobrado esse imposto na relação jurídica com o provedor de acesso, **estariamos diante de uma bitributação, o que é totalmente vedado pelo Ordenamento Tributário Brasileiro.**

Diante disto, ao examinarmos as atividades dos **Provedores de Serviços da Internet**, **concluimos que tais atividades não são necessárias e muito menos suficientes para possibilitar e efetivamente realizar a transmissão de sinais de telecomunicações.**

Isto porque, tecnicamente, **os usuários podem prescindir dos Provedores Nacionais de Serviços Internet, conectando os seus computadores diretamente a uma empresa estrangeira e arcando com os elevados custos de uma ligação internacional ou, então, valendo-se do uso dos serviços de call back ou de números 0800 para acessarem as redes de telecomunicações ou backbones de empresas estrangeiras.** Assim sendo, fica pôr mais demonstrado a **impossibilidade de uma incidência tributária do ICMS sobre a atividade dos Provedores de Serviços da Internet pôr não serem e nem terem qualquer semelhança como serviços de comunicação ou telecomunicação.**

**Neste sentido é importante a apreciação do estudo da Dra. Fabíola Cammarota, Coordenadora Executiva do CBEJI:**

De um lado, para que seja determinado se o provimento de acesso à Internet está sujeito à tributação pelo ICMS, necessário averiguar, inicialmente, se tal atividade configuraria serviço de comunicação. De acordo com a doutrina dominante, **existem argumentos razoáveis para defender o direito dos provedores de acesso à Internet de não pagar o ICMS sobre a prestação de tais serviços**, com base no entendimento que, de acordo com as definições técnicas da legislação aplicável, o provimento de acesso à Internet não se caracteriza como

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo  
Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

serviço de comunicação.

Devemos expor que as atividades dos **Provedores de Acesso** também não são suficientes uma vez que, sem a **prestação dos serviços de telecomunicações pelas Concessionárias**, parte deles contratados diretamente pelos clientes, os **Provedores de Serviços Internet** não conseguem possibilitar e realizar qualquer tipo de comunicação. Diante disto temos que as atividades exercidas pelos **prestadores de serviço Internet** qualificam-se **como serviços de valor adicionado**, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente.

Não se confundem com os SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, AO REVÉS, TRATAM-SE DE ESPÉCIE DO GÊNERO SERVIÇOS DE INFORMÁTICA. **Neste sentido devemos apreciar o posicionamento do Professor Tarcísio Queiroz Cerqueira onde afirma:**

Provedores de acesso, em qualquer estado brasileiro, são prestadores de serviços que, por possuírem uma configuração de hardware adequada, fazem "timesharing", ou blocagem de hora-máquina com utilização de área de disco rígido, particionada entre seus usuários.

Os usuários dos provedores de acesso são assinantes de linhas telefônicas que se "conectam" ao provedor. O provedor, por sua vez, também por linha telefônica, liga-se a um chamado "backbone", ou concentrador, o qual, no Brasil, faz conexão com a Embratel, o que permite a comunicação do usuário com o restante do mundo.

Todos, em qualquer estágio, pagam por comunicação telefônica - e o imposto recolhido é, sempre, o ICMS. Não há porque criar outros. Deixemos o ciberespaço com poucos impostos. A prestação de serviço pelo provedor não se enquadra como "prestação onerosa de serviço de comunicação", como no entender do RICMS - Regulamento do ICMS, pois as operações do provedor constituem atividade definida de modo totalmente diferente daquela cuja definição é sugerida pelo regulamento.

Quando um provedor de acesso opera, seu serviço pode ser basicamente constituído de:

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

- a) cessão de uso, para uma pessoa física ou jurídica definida, de determinado espaço em disco, para depósito de informações de sua propriedade e responsabilidade, pagando um valor mensal que varia a área do referido espaço;
- b) acesso síncrono/ assíncrono a redes de computadores por meio de linhas telefônicas e com uso de protocolos, os quais também devem ser especificados. Alguns provedores permitem acesso por número ilimitado de horas;
- c) disponibilização de endereço de correio eletrônico eletrônico (e-mail) reconhecido nas redes de computadores, para que o usuário se comunique com outros que também possuam endereço eletrônico;
- d) acesso a "home-pages" e "mailing lists";
- e) IRC - Internet Relay Chat.

Devemos deixar bem claro que o próprio inciso XXXIV do Artigo 3 do Decreto 177/91 conceitua **serviços de valor adicionado** como serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações meios e/ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação da informação.

**A** nossa posição acerca da não incidência do ICMS e do ISS sobre os Provedores de Acesso e Serviços da Internet se coaduna com a posição da advogada **Ana Amelia de Castro Ferreira** onde:

Os provedores não prestam nenhum serviço de comunicação, apenas se utilizam do serviço de telecomunicação já existente, não se enquadrando, portanto, no fato gerador da cobrança do ICMS. A atividade desenvolvida pelos provedores, é considerada uma categoria autônoma de serviços, designados como “serviços de valor adicionado”.

Por outro lado, somente está sujeita à tributação do ISS, o serviço relacionado na Lista **prevista por lei, onde não se insere os provedores de acesso à Internet**. Cumpre salientar, que a mesma não comporta interpretação extensiva.

## CMO CONSULTORES ASSOCIADOS

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

Acrescentando mais bytes na disputa pela arrecadação, após o entendimento do CONFAZ de que a prestação de serviço de acesso a Internet . Configura serviço de telecomunicação, sujeitando-se portanto à cobrança do ICMS , não cabendo a incidência do ISS , os Fiscos Estaduais iniciaram a cobrança do imposto.

Para saciar a ânsia de arrecadação, porém **não é possível praticar a cobrança de atividade não prevista, contrariando preceito contido na Legislação Federal. Procedendo desta forma, os agentes arrecadadores violam o princípio da legalidade e da hierarquia das leis.**

**A falta de previsão legal das atividades desenvolvidas pelos provedores de acesso impede a incidência de tributação , cabendo ao Poder Judiciário dirimir os conflitos advindos de incabível interpretação provocada pelo apetite de receitas fiscais<sup>19</sup>.**

Destacamos outrossim a posição do **Secretário Executivo do Comitê Gestor Internet Brasil e Presidente da Sucesu-Nacional, Dr. Raphael Mandarino** onde textualmente afirma:

ICMS sobre Provimento de acesso – A Sanha arrecadadora da máquina governamental identificou no provimento de acesso a Internet mais uma possibilidade de abastecer seus combalidos cofres. **Nós já pagamos uma das mais altas tarifas telefônicas as quais já são acrescidos 25 % de ICMS. Cobrar ICMS do Provimento do acesso tentando entende-lo e, portanto enquadra-lo como serviço de telecomunicações é inconstitucional já que teríamos explícita uma bi-tributação.**

Alem do que provimento de acesso é serviço de valor adicionado ao serviço de telecomunicações, **onde mais uma vez fica claro que não cabe cobrança de ICMS**

Neste sentido, temos também a **Norma 4/95** , instituída pela **Portaria 148**, de 31.05.95, do **Ministério das Comunicações** que regula o uso dos meios da rede pública de telecomunicações para o provimento de **Serviços Internet (Serviços de Conexão à internet)**, define-os como **Serviços de Valor Adicionado** .

E descreve com detalhes as atividades exercidas pelo seus provedores ( **roteamento, armazenamento, encaminhamentos de informações, alocação de hardwares e softwares necessários à**

<sup>19</sup> Ana Amélia de Castro Ferreira in Tributação Ponto Com encontrado no site <http://infojus.com.br/area1/ana>.

## **CMO CONSULTORES ASSOCIADOS**

Membro do Instituto Brasileiro de Direito Bancário – Associação Portuguesa de Consumo

Membro Instituto Brasileiro Política e Direito Consumidor - Bureau Internacional Direito Bancário

---

**implementação dos protocolos da Internet e de correio eletrônico, gerenciamento e administração dos serviços e conexões - senha, endereçamento). E A ATIVIDADE DO PROVEDOR NÃO É DE REALIZAR COMUNICAÇÃO, MAS DE APENAS PROVER UM SERVIÇO DE ACESSO À COMUNICAÇÃO.**

**PORTANTO DIANTE DE TODOS OS ARGUMENTOS TORNA-SE IMPOSSÍVEL A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DOS PROVEDORES DE ACESSO INTERNET, O QUE VEM EM SE CONSOLIDAR A PRIMEIRA JURISPRUDÊNCIA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.**

---

**\* É Autor das obras Limite Constitucional dos Juros Bancários, Cadastro de Restrição de Crédito e Código de Defesa do Consumidor, Código de Defesa do Cliente Bancário, SFH Sistema Financeiro da Habitação, Código de Defesa Consumidor e os Contratos Bancários, Contrato de Seguro, Tratado de Direito Bancário, Temas de Direito Comercial e Econômico, Tratado de Alienação Fiduciária, Manual das Empresas à Luz do Novo Código Civil Brasileiro, Sociedade Limitada, Tratado de Cartão de Crédito.**