



## ***A Tributação dos Serviços Prestados pelas Provedoras da Internet***

**Eliana Calmon**

*Ministra do Superior Tribunal de Justiça*

**A** Constituição Federal determina que sobre a prestação de serviços de comunicação incida o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (art. 155, II), residindo aí a raiz da questão ora em debate: o serviço de acesso à *Internet* é ou não serviço de comunicação? Observe-se que o conceito de comunicação contido na Carta Magna, 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 geradora do ICMS o fato de alguém se comunicar com outrem pela palavra escrita ou falada. Daí a advertência do Professor Delvani Alves Lima<sup>1</sup>:

*“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, usam-se os serviços do chamado *Provedor de Acesso*, que funciona como uma espécie de “*chave que destranca a porta da internet*”<sup>2</sup>. Assim, tem-se, de um lado, o aparato

<sup>1</sup> LEME, Delvani Alves. Tributação dos provedores da Internet – ICMS ou ISSQN. In: DIREITO tributário atual. 2. tir. Curitiba: Juruá, 2001. p. 297-319

<sup>2</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Direito tributário: temas pontuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 182 p.

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 ao interessado chegar a esse meio físico, que é a atividade desenvolvida pelo *Provedor*, não sendo possível unir ambos os serviços, visto serem 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 linha telefônica particular, não dispensam o uso da telefonia. Ademais, modernamente, é até possível o uso da Internet via rádiofreqüência, sem participação do serviço de telefonia.

A rede telefônica, meio de chegar o usuário ao provedor e, a partir daí, conectá-lo à rede, configura 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 exerce dois papéis 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 dos últimos é a do nosso interesse, porque é sobre esse trabalho 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 fazer a 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 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 operam a título oneroso, identificando-se conteúdo econômico na atividade desenvolvida. No XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário<sup>3</sup>, em outubro de 2001, na cidade de São Paulo, foram tomadas algumas posições.

Sintetizando, temos conclusões das comissões formadas por ilustres tributaristas<sup>4</sup>:

*“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*

---

<sup>3</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Tributação na Internet: relatório do XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário. *Boletim de Direito Municipal*, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 1-5, jan. 2002.

<sup>4</sup> *id. ibid.*

*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).*

*[...] 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<sup>5</sup>, 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-se o que é 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)."*

Vista a posição doutrinária, vejamos a legislação pertinente, a partir da análise dos artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, especificamente citada no especial como objeto de vulneração pelo acórdão recorrido:

"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

---

<sup>5</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Internet e direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000. 223 p.

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 a atividade desenvolvida pelos provedores, diante do inteiro teor da norma, como sendo *Serviço de Valor Adicionado*, excluído expressamente do § 1º transcrito da rubrica serviço de telecomunicações.

Aliás, na anterior Lei nº 9.295, de 19.7.1996, igual disposição estava no art. 10, o que demonstra a confirmação do posterior entendimento legislativo.

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 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 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)<sup>6</sup>;

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 nº 9.472, de 16.7.1997."

A posição da Primeira Turma foi contestada no Recurso Especial 456.650/PR, o que deixa sem posição definida a jurisprudência do STJ.

Filho-me à posição da Segunda Turma, cujo acórdão divergente foi da minha relatoria.

Mercê dos jurídicos argumentos alinhados pelos doutrinadores, capitaneados pelo Professor Marco Aurélio Greco e pela jurisprudência da Primeira Turma, cujo comando ficou com o Ministro José Delgado, entendo que não se pode aceitar a incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelas

---

<sup>6</sup> DE LUCCA, Newton. Títulos e contratos eletrônicos. In: DIREITO e Internet. Bauru: Édípro, 2000. p. 60

provedoras da *Internet*. E a minha convicção repousa nas seguintes constatações:

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 nº 9.472/97 (art. 60, § 1º);

c) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se, 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 nº 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 nº 87, de 13.9.1996, em cujo art. 2º está explicitado que o ICMS incidirá sobre:

"Prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza."

f) para ser aplicado o art. 2º da LC nº 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.

O tema é, como visto, controvertido, seja na doutrina, seja na jurisprudência. Esta aguarda uma definição, em nível infraconstitucional, pela posição da Primeira Seção do STJ, ou em nível constitucional, quando o STF pronunciar-se sobre a exata interpretação do art. 155, II, da Constituição Federal, o que dará sentido à interpretação dos arts. 60 e 61 da Lei nº 9.472, de 16.7.1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações.