

**ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

TIAGO AUGUSTO ALVES LACERDA

**ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO:
ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇO
PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

BRASÍLIA

2019

TIAGO AUGUSTO ALVES LACERDA

**ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO:
ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA INCIDÊNCIA OU NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE
SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET**

Projeto de monografia apresentado ao Curso de
Especialização em Direito Tributário, da Escola
Nacional de Administração Pública - ENAP

Orientadora: Prof^ª. Dra. Liziane Meira.

Brasília

2019

RESUMO

O presente trabalho refere-se a uma análise tributária da atividade exercida pelos provedores de acesso à internet, em face da dúvida sobre a incidência do ICMS nessa operação. Demonstra também os aspectos tributários do ICMS e a influência da conceituação dos fatores: comunicação, prestação de serviços e prestação de serviços de comunicação para fins tributários. Ao enfatizar a relação da Constituição Federal e do direito tributário, busca-se analisar os preceitos tributários estabelecidos pela lei suprema, colocando em evidência o princípio da legalidade no direito tributário. O objetivo central do estudo é evidenciar a juridicidade ou não da cobrança de ICMS sobre serviço prestado pelos provedores de acesso à internet. Para se concluir tal objetivo, buscou-se aporte em um estudo bibliográfico acerca do tema, com posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, analisando os Recursos Especiais julgados pelo Superior Tribunal de Justiça, ligados a fatores pertinentes à incidência tributária em face da atividade realizada pelos provedores de acesso à internet.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. ICMS. Provedores de acesso à Internet.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	4
1.1 OBJETIVOS.....	5
1.1.1 Objetivo geral.....	5
1.1.2 Objetivos específicos.....	6
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	7
2.1 CONCEITO DE TRIBUTO.....	7
2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CTN.....	9
2.3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	12
2.3.1 Impostos.....	13
2.3.1.1 ICMS.....	14
2.3.1.1.1 ICMS e seu fato gerador.....	15
2.3.2 Taxas.....	17
2.3.3 Contribuição de melhoria.....	18
2.3.4 Empréstimo compulsório.....	19
2.3.5 Contribuições especiais.....	20
3 DISTINÇÃO ENTRE COMUNICAÇÃO, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO EM FACE DA INCIDÊNCIA DO ICMS.....	21
3.1 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA.....	22
3.2 ESTRUTURA DO SETOR DE TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRO.....	25
4 ANÁLISE CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIA A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM FACE DA ATIVIDADE DE PROVEDORES DE INTERNET.....	28
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
REFERÊNCIAS.....	38

1 INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento tecnológico e o aprimoramento de técnicas antigas, novos serviços de tecnologia e telefonia vêm sendo criadas em curto espaço de tempo. Com isso, novas taxações (ou ampliação das já existentes) são pensadas para abarcar essas novas categorias de serviços, determinando que nossa carga tributária se amplie a cada ano, ou ao menos se mantenha.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 avanços à luz do sistema tributário brasileiro, sendo que o art. 145 destacou que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos tais como: impostos, taxas e contribuição de melhoria, e, à União cabe também a instituição dos empréstimos compulsórios (art. 148) e das contribuições especiais (art. 149). Com a instituição do ICMS, tributo estudado neste trabalho, e avanço de sua base tributária, os Estados passaram a ter maior autonomia financeira, pois o ICMS passou a ser um dos seus principais geradores de caixa.

O presente trabalho pretende abordar aspectos relevantes da aplicação do sistema tributário brasileiro, apresentando um enfoque especial acerca do ICMS. A discussão em face da tributação desses serviços (provedores de acesso à internet) vem ocorrendo pelo fato de que muitos doutrinadores entendem que a norma legal não engloba a conceituação de serviços de comunicação do serviço prestado pelos provedores de internet, descaracterizando, portanto, a incidência tributária do ICMS sobre esse tipo de serviço. De outro lado, existem decisões jurisprudenciais e também doutrinadores que discordam desse posicionamento.

Nesse sentido, para a execução do trabalho é necessário realizar um estudo bibliográfico acerca do tema, buscando a análise dos Recursos Especiais julgados pelo Superior Tribunal de Justiça, ligados a fatores pertinentes à incidência tributária em face da atividade realizada pelos provedores de acesso à internet, bem como a apreciação da legislação tributária vigente e dos preceitos constitucionais tributários estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. Do mesmo modo, pretende-se analisar as súmulas n. 334 e 284 que tratam da tributação dos provedores de acesso à internet. E, por fim, a pesquisa pretende englobar conjuntamente o pensamento de diversos doutrinadores que versam sobre o tema alvo do presente estudo.

Sendo assim, a partir dos questionamentos, busca-se a interpretação da legislação tributária em relação à semiótica da diferenciação de comunicação, prestação de serviço e prestação de serviços de comunicação para efeito de tributação, bem como uma análise mais profunda a respeito dos provedores de acesso à Internet e o funcionamento desta grande rede de computadores, que traz inúmeros benefícios não só para quem quer comprar e vender, mas também para quem quer se comunicar.

Para tanto, faz-se necessária a conceituação do que seja comunicação, prestação de serviços e prestação de serviços de comunicação. Descrevendo essas três operações, e levando em consideração a posição doutrinária, jurisprudencial e infraconstitucional, pretende-se tornar possível a identificação da incidência ou não do ICMS nas operações com provedores de internet.

A relevância desta monografia se justifica pela discussão acerca da tributação da atividade exercida pelos provedores de acesso à internet, demonstrando assim, a efetividade do direito tributário como mecanismo de segurança real para as pessoas jurídicas que exercem essa atividade. Efetuaremos também a análise da incidência tributária da atividade dos provedores de internet para que, de forma plena, nós, os operadores do direito, possamos conduzir de modo satisfatório a aplicação deste instrumento tão importante que é o Direito Tributário.

O estudo ganha ainda mais relevância se analisarmos os impactos econômicos. Dino (2019) destaca que a receita total de serviços de telecomunicações no Brasil deverá passar dos US\$ 45 bilhões em 2022, indo bem além dos US\$ 38 bilhões medidos em 2016. Deste ramo, a banda larga deverá participar com segmento de 8,1% de taxa média de expansão anual, sendo o principal propulsor dos ganhos. Com toda essa receita, é natural que os estados estejam querendo tributar tal serviço, porém é preciso analisar sua juridicidade.

Diante de tais argumentos, a problemática deste estudo está em saber : deve haver incidência ou não do tributo ICMS sobre serviço prestado pelos provedores de acesso à internet? Ante esta problemática, são apresentados os objetivos do presente estudo.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O presente trabalho tem por objetivo evidenciar a juridicidade ou não da cobrança de ICMS sobre serviço prestado pelos provedores de acesso à internet.

1.1.2 Objetivos específicos

- a) analisar os posicionamentos da doutrina e da jurisprudência acerca da tributação dos servidores de acesso à internet;
- b) buscar na Constituição Federal e no Direito Tributário sua regulamentação;
- c) realizar uma revisão bibliográfica acerca do Sistema Tributário Nacional;
- d) analisar as atividades dos provedores de acesso à internet em face da incidência do ICMS.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A tributação, uma dentre as múltiplas incumbências do Estado, consiste na atividade de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Já o Sistema Tributário Nacional - STN compreende todo o conjunto de tributos vigente no país e sua respectiva operacionalização (instituições e marco regulatório).

O Sistema Tributário Nacional é fruto da necessidade de financiamento do Estado em sua missão pela busca do bem comum. Sua legitimação se dá conforme o alcance dos objetivos constitucionais estabelecidos e dentro do balizamento imposto pelos princípios e regras da Constituição Federal de 1988.

A instituição de tributo é a atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei (art. 150, I, CR). Já a arrecadação e a fiscalização tributárias constituem competências administrativas e, portanto, passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado, conforme art. 8º do CTN.

2.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Para entender melhor como funciona o sistema tributário brasileiro, inicialmente se faz necessário saber seu conceito. Dessa forma, buscou-se nas palavras de Kiyoshi Harada (2007), ao qual ele define o sistema tributário nacional como um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado também por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado.

Em consonância a esta definição, Celso Ribeiro Bastos (2002, p. 107) enfatiza que:

Dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro desse sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei de isolar dentro da Constituição (que também é um sistema) as regras atinentes aos tributos.

Em outras palavras, pode-se denominar que o sistema tributário nacional seria o conjunto de princípios, regras e tributos federais, estaduais e municipais

regulamentados principalmente pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional – CTN.

Já a palavra “tributo” deriva do latim *tributum*. Diz respeito àquilo que, por dever, é entregue ao Estado.

No artigo terceiro do CTN encontra-se a definição de tributo, conforme segue: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Esclarece Hugo de Brito Machado (2017) que não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo em natureza, pago em serviço ou em bens diversos do dinheiro. Isto é, o tributo, a obrigação tributária principal, será sempre fixada em pecúnia.

No entendimento de Joelina Amélia de Souza Silva Barros (2007, p. 19) o vocábulo tributo expressa seis significações diversas, destacadas abaixo:

- “tributo” como quantia em dinheiro;
- “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- “tributo” como norma jurídica tributária;
- “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

Para diferenciar o tributo de demais arrecadações pecuniárias recebidas pelos entes políticos, Coelho (2018, p. 359) destaca que “tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada”, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica, diferenciando-se da multa porque esta, embora prevista em lei em favor do Estado, decorre de um fato ilícito ter o sujeito passivo descumprido algum dever contratual ou legal.

O tributo é a principal fonte de recursos para financiamento dos serviços públicos no Brasil. Também é o principal meio de redistribuição de riqueza. Quando mal formatado gera a concentração de riqueza e renda, contrapondo a igualdade material buscada pela nossa Constituição vigente.

2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO CTN

No Brasil, o ônus tributário teve início com a extração do pau-brasil, na qual a Coroa Portuguesa designou que tal produto fosse um monopólio real. Isto posto, as pessoas desejosas por extrair a madeira deveriam erguer fortificações ao longo da costa, iniciando a colonização e deflagrando o início dos pagamentos do o quinto do pau-brasil (ESAF, 2005).

Foi somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. A partir de então, sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias. (ESAF, 2005, p. 33).

A partir desse período, com a evolução das concepções de Estado e a criação de novas cartas constitucionais, os tributos passaram a ser definidos com um pensamento voltado ao bem-estar social. Dessa forma, instituíram-se leis a fim de definir a aplicação social dos recursos recebidos com os tributos.

De acordo com Varsano (1996, p. 5)

[...] a República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República, este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

Com o passar do tempo, novos pensamentos foram surgindo e as modificações e atualizações se fizeram necessárias mediante as necessidades do Império.

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e

contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias (VARSANO, 1996, p. 5).

A Constituição de 1891 atribuiu de maneira mais clara a competência tributária dos diferentes níveis de governo, adotando o regime de separação de fontes tributárias, discriminando as principais competências. Os Estados foram obrigados a fixar leis definindo impostos municipais a fim de que estes pudessem cumprir suas funções. Os principais impostos no caso eram o imposto predial e também sobre indústrias e profissões (SILVA; BERES, 1990).

A Constituição de 1934 elucida a competência dos municípios, pois passaram a ter direito exclusivo de tributação sobre licenças e também com as diversões públicas (GREMAUD, 2010).

A Constituição de 1937 implicou em certa centralização, os Estados perderam os direitos de tributar o consumo de combustíveis de motor à explosão e os municípios a renda cedular de propriedades rurais, ambos transferidos à União. Durante a Segunda Guerra Mundial foi proibido aos Estados cobrarem impostos sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e sobre carvão mineral, que passaram a ser de competência privativa da União. Este período sob a gestão de Getúlio Vargas consagra o crescimento dos impostos com base em fatores internos ao país, como o imposto sobre consumo e o imposto sobre a renda, de alçada federal. O imposto sobre o consumo passa a ser o principal imposto federal no país. Nos Estados também um imposto interno, o imposto de vendas e consignações, dadas as mudanças no imposto de exportação, se constituiu no principal imposto estadual (GREMAUD, 2010, p. 12).

Após passar por um longo período de guerra, onde muitas coisas foram centralizadas na União, o pós-guerra segue uma tendência natural de descentralização.

[...] a Constituição de 1946 transfere o imposto sobre indústrias e profissões do âmbito estadual para o municipal, reforçando as receitas destas instâncias administrativas. Na União apenas consagra-se as mudanças realizadas durante a Guerra, qual seja, a criação de um imposto sobre lubrificantes e combustíveis, minerais e energia elétrica. É também significativa a introdução na Constituição da possibilidade de se levantar arrecadação por meio de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários (guerra etc.). Outra introdução importante apesar de pouco usada na prática é a criação na Constituição da figura da Contribuição de Melhoria, prevista em todos os níveis de governo (GREMAUD, 2010, p. 12).

Ainda para Gremaud (2010, p. 13)

Entre 1946 e o golpe militar de 1964 os impostos internos ratificaram sua participação como fonte principal de arrecadação, sendo que o imposto sobre consumo chega a representar no primeiro lustro da década de 60 mais de 40% da arrecadação federal. Os impostos de importação passaram a ser cada vez mais impostos regadores, servindo de instrumentos para as intenções industrializantes dos governantes. Isto pode ser percebido pelo aumento de sua participação no final dos anos 50, quando Juscelino Kubitschek promove uma reforma na tributação sobre importados, dentro do contexto do Plano de Metas.

Em consonância a isso, Varsano (1996, p. 12) destaca que:

após a Revolução de Março de 1964, a reforma tributária adquiriu impulso, posto que passou a encontrar menos obstáculos institucionais e políticos, bem assim menos resistência por parte de interesses criados [...]. Um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado entre 1964 e 1966, concedendo-se prioridade para as medidas que, de um lado, contribuíssem de imediato para a reabilitação das finanças federais e, de outro, atendessem de forma mais urgente os reclamos de alívio tributário dos setores empresariais, que constituíam a base política de sustentação do regime: a administração fazendária federal foi reorganizada; o IR sofreu revisões que resultaram em vigoroso crescimento de sua arrecadação; e o imposto de consumo foi reformulado dando origem ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com resultado semelhante.

O sistema tributário apresentava vários problemas e, depois da revolução de 1964, tornou-se mais fácil impor uma reforma ao sistema tributário. As principais modificações segundo Gremaud (2010) foram:

- a) a eliminação da tributação de lucros ilusórios, com a correção monetária dos balanços, e atualização dos valores dos débitos fiscais;
- b) a substituição dos impostos em cascata por impostos sobre valor adicionado, com a troca do imposto de consumo pelo imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre vendas e consignações pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) e a criação do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);
- c) a introdução de uma série de incentivos fiscais: exportação, mercado de capitais, regiões (SUDENE, SUDAM), programas específicos (reflorestamento, pesca etc.);
- d) a eliminação da autonomia dos Estados e Municípios na definição das respectivas regras tributárias e a criação do Fundo de Participação de Estados e Municípios.

Em 1966 houve outro avanço com a edição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 a qual dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios.

De acordo com Ronald (2001) a reforma tributária da década de 60 tinha dois grandes objetivos: a elevação da receita para solucionar o problema do déficit fiscal e a implementação de um sistema tributário que estimulasse o investimento. Pode-se dizer que o resultado foi extraordinário. Com a reforma, obtivemos uma melhor alocação dos recursos, a priorização da tributação sobre o valor agregado, uma redução do número de tributos, dentre outras vantagens. Costuma-se dizer que, naquela época, o Brasil passou a contar com um dos sistemas tributários mais modernos do mundo.

A Constituição de 1988 aperfeiçoou o sistema tributário brasileiro, estabelecendo princípios gerais de tributação e ampliando as limitações do poder de tributar e de distribuição de competência tributária.

Diante de tantas mudanças e evoluções, é provável que nos próximos anos tenhamos algumas mudanças ainda mais significativas no sistema tributário brasileiro, principalmente pelo fato de que ele precisa evoluir para tributar as novas tecnologias, visto que surgem em uma velocidade cada vez maior.

2.3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 instituiu as espécies tributárias, cujas normas gerais de regramento devem ser fixadas por Lei complementar, sendo o Código tributário Nacional a norma mais expressiva nesse sentido.

O Código Tributário Nacional utiliza somente o fato gerador como critério distintivo das espécies tributárias, conforme dispõe o inciso II do art. 4º, "a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: [...] - a destinação legal do produto da sua arrecadação" (BRASIL, 1966).

Dessa forma, segundo o Código Tributário Nacional ter-se-ia apenas três espécies de tributos, os impostos, taxas e contribuições de melhoria (art. 5º do CTN). Entretanto, o Supremo Tribunal Federal entendeu ser relevante a destinação

legal do produto da arrecadação dos tributos para a caracterização da referida espécie, contrariando o disposto no inciso II do art. 4º supracitado:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da Respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (RE 138.284, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/08/92)

Diante deste julgado, intitulou-se a divisão das espécies tributárias como pentapartida, ou seja, os tributos estão classificados em cinco espécies: Impostos, taxas, contribuições de melhoria - de acordo com o art. 145 da CF/1988 -, empréstimos compulsórios e contribuições especiais - nos arts. 148 e 149 do mesmo diploma legal, conforme explanado nos itens seguintes.

2.3.1 Impostos

É um dos mais conhecidos dentre os tributos e encontram fundamento nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal de 1988, já devidamente atribuídos aos órgãos políticos competentes para exigir os referidos benefícios. É um tributo não vinculado a qualquer atividade do Estado, conforme dispõe o art. 16 do CTN, que o define como sendo um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

No entendimento de Amaro (2019, p. 30) “o fato gerador do imposto é uma situação que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte”, ou seja, a sua atuação é dirigida a prover o bem comum em detrimento de uma contrapartida individual específica. O contribuinte frui das utilidades que o Estado fornece à sociedade como membro desta e não por ser contribuinte.

Hugo de Brito Machado (2017, p. 275), ao conceituar impostos, destaca que “O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação da vida do contribuinte. Relacionado ao seu patrimônio, independente do agir do estado”.

Assim, tem-se que o imposto é um tributo distributivo, fundamenta-se no princípio da solidariedade social, interpretada, em matéria tributária, como aqueles que “têm mais contribuem de forma mais significativa para o bem de todos”.

2.3.1.1 ICMS

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de **comunicação** - ICMS, é o mais importante imposto de competência estadual e vital para a sobrevivência financeira dos Estados e do Distrito Federal, e está previsto no art. 155, inciso II, da CF/88.

Historicamente, o ICMS originou-se do ICM (Imposto Circulação de Mercadoria), que era previsto na Constituição de 1967, que, por sua vez, descendeu do IVC (Imposto sobre Vendas e Consignações), o qual constava na Constituição de 1946.

A competência para dispor sobre o ICMS fica a cargo dos Estados e do DF, devendo estes entes legislar sobre a instituição do imposto nas balizas estabelecidas pela Lei Complementar nº 87 de 1996, Lei Kandir, que dispõe sobre o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

De acordo com Kock (2010) a competência tributária do ICMS está vinculada ao poder de instituir tributo e sobre ele legislar, dentro de regras gerais estabelecidas em lei complementar de vigência nacional. É o poder de cada pessoa política com relação aos tributos a ele atribuídos como fonte de receita.

Carraza (2015, p. 34) explica que dentro do ICMS estão abarcados ao menos cinco impostos diferentes:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) **o imposto sobre serviços de comunicação**; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.(grifos nossos)

Diante disso, a fim de elucidar a incidência do ICMS, segue explanação sobre o seu fato gerador.

2.3.1.1.1 ICMS e seu fato gerador

Destaca o CTN em seu artigo 114 que “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (BRASIL, 1966).

De acordo com a Lei Complementar n. 87 de 1996, disposto no art. 12, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;**
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
 - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (BRASIL, 1996).

A Lei Complementar nº 87/96 apresenta ainda em seu art. 2º, e §1º a relação de incidência do imposto sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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

§1º - O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

Machado (2017) assinala que o fato gerador do ICMS é descrito na lei do Estado ou do Distrito Federal que o institui. Evidencia-se que o fato gerador de qualquer tributo seja descrito na lei instituidora. De acordo com a CF/88, art. 146, inc. III, alínea "a", cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial, sobre a definição dos fatos geradores.

De acordo com Koch (2010, p. 51)

O fato gerador do ICMS é do tipo simples, por se aperfeiçoar com um fato isolado, como, por exemplo, a saída de mercadorias do estabelecimento comercial. Já no aspecto temporal, é-lhe reservada a qualidade de instantâneo, por se constituir de um fato momentâneo. A forma de apuração do ICMS, que normalmente é feita dentro de um período mensal, não deve ser confundida com um fator gerador periódico. O fato gerador ocorre a cada operação ou prestação, de forma isolada; o período serve apenas para delimitar uma certa quantidade de operações, de entradas e saídas, para, sobre elas, calcular o imposto devido, ou o saldo credor, se for o caso.

Assim, Carrazza (2015, p. 242) afirma que o critério material do imposto em questão se dá pelo ato de “produzir, importar, fazer circular, distribuir ou consumir energia”.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 254):

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto.

Costa (2016) explica que, ao conceituar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também previu critérios que permitem identificá-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. Na hipótese (descriptor), estão presentes: a descrição do comportamento de uma pessoa (critério material), o momento para a hipótese de incidência do tributo (critério temporal) e o âmbito de validade (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depara-se com a descrição dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal) e, finalmente, base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

No entendimento de Koch (2010) a competência do ICMS dada ao Estado é limitada, de modo que deve seguir tanto a regra matriz da Constituição Federal de 1988, como os limites da Lei Complementar de nº 87/96 a fim de que haja uma uniformidade desse imposto em todo o território nacional.

O ICMS é fonte de receita essencial aos Estados e ao Distrito Federal, portanto, é de extrema importância que este tributo esteja bem configurado, de maneira que fique bem delimitado seu escopo.

2.3.2 Taxas

Diferentemente dos impostos, o fato gerador das taxas não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado, ou seja, a cobrança desse tributo está diretamente vinculada a uma atividade desenvolvida pelo Estado.

A Constituição Federal em seu artigo 145 leciona que a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas:

[...] em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. A taxa é tributo de competência comum. Poderá instituí-la a entidade política que detiver a competência constitucional ou legal para exercer o poder de polícia ou prestar o serviço público (ÁVILA, 2011, p. 101).

Portanto, há duas espécies de taxas no ordenamento jurídico brasileiro: a de polícia e a de serviço. A definição da taxa de polícia está prevista no art. 78 do CTN, transcrito abaixo:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a

prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (CTN, 1966).

Taxa de serviço decorre da prestação de serviço pelo ente competente e utilizado efetivamente ou não pelo contribuinte. Não basta o Estado ter a incumbência de prestá-lo, o serviço deve existir concretamente, em condições razoáveis de utilização e possível quantificá-lo de forma individual. A inexistência do serviço, ou sua inadequação, impedem a instituição e a exigência da taxa.

O conceito encontra-se no art. 79 do CTN:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: I - utilizados pelo contribuinte: a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título; b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidade públicas; III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (CTN, 1966).

Vale destacar que as taxas pressupõem uma contraprestação específica do estado em relação ao contribuinte e buscam financiar atividades estatais dirigidas a contribuintes determinados, os quais, após provocarem a atuação estatal, serão devedores desta espécie de tributo.

2.3.3 Contribuição de melhoria

As contribuições de melhoria positivadas pelo artigo 145, III da Constituição Federal, assim como as taxas, possuem no critério material de sua norma de competência a exigência de realização de atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Todavia, destaca no momento em que dela não se exige prestação de serviço público e sim realização de obra pública, a qual, necessariamente, deve acarretar a valorização do imóvel do contribuinte.

Assim sendo, a contribuição de melhoria será devida sempre que houver uma valorização do imóvel do particular em razão de uma obra pública realizada. Dessa forma, “a hipótese de incidência é a valorização que o imóvel terá em decorrência

dessa obra e a base de cálculo deste tributo será o resultado da diferença entre o valor do imóvel antes e depois da realização da obra” (ÁVILA, 2011, p. 115).

Nas palavras de Martins (2019), com a inexistência de valorização imobiliária, não há como cobrar a contribuição de melhoria. É o que ocorreria com uma obra pública que viesse a desvalorizar o imóvel do contribuinte. O objetivo da contribuição de melhoria é recuperar o investimento feito pelo fisco na obra pública. Visa a evitar que o contribuinte tenha, também, um enriquecimento sem causa em decorrência da obra pública.

Não se afigura legítimo, portanto, a contribuição de melhoria que se baseia no custo da obra. Até mesmo porque o custo de realização da obra muitas vezes não tem relação com a valorização daquele imóvel, visto que esse valor pode ser maior ou menor do que aquele.

2.3.4 Empréstimo compulsório

Mais uma espécie tributária existente no Sistema Tributário Nacional, os empréstimos compulsórios estão situados no art. 148 da Constituição Federal/1988:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988).

De acordo com Amaro (2019) o empréstimo compulsório não é receita, tendo em vista que não há entrada definitiva do arrecadado pelo tributo ao erário, em face de sua restituibilidade. Dessa forma, entende-se que seria apenas uma entrada aos cofres públicos, sendo que a Administração Pública, interrompidas as causas da instituição do empréstimo compulsório, deverá restituir aos contribuintes o que fora arrecadado. Melo (2012) ainda destaca que se a quantia arrecada não for restituída no valor exato, não será configurado empréstimo compulsório, o que acarretará em inconstitucionalidade.

A receita obtida com o empréstimo compulsório deve ser aplicada para atender à causa que fundamenta sua instituição. Embora o empréstimo compulsório

tenha natureza tributária, conforme entendimento específico da doutrina e da jurisprudência, deve ser devolvido ao contribuinte. O Código Tributário Nacional é claro ao dispor sobre a obrigatoriedade de a lei fixar o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate (art. 15 do CTN).

2.3.5 Contribuições especiais

A Constituição Federal, em seu artigo 149 trata da competência da União de instituir contribuições sociais.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

A característica eminente desse instituto tributário é a destinação a determinada atividade, exercida por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público (AMARO, 2019).

Nesta categoria, estão inclusas as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme direção do artigo 149 da CF/1988 colacionado anteriormente.

3 DISTINÇÃO ENTRE COMUNICAÇÃO, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO EM FACE DA INCIDÊNCIA DO ICMS

Antes de fazer um apanhado sobre as definições e distinções doutrinárias, jurisprudenciais e normativas de comunicação, prestação de serviços e prestação de serviços de comunicação para efeito de tributação da atividade de provedores de acesso à internet é substancial compreender o que vem a ser internet.

A internet vem revolucionando a prestação de serviço de diversas empresas, gerando inúmeros empregos diretos e indiretos. Grandes empreendedores usufruem deste benefício para criar ideias inovadoras de compra, venda e prestação de serviço apenas pela interligação da rede mundial.

Nos ensinamentos de Soares de Melo (2004, p. 126) “Internet é o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores”.

A internet é um fator nuclear para a análise sobre incidência ou não do ICMS e do ISS nas atividades com provedores. É a ferramenta da comunicação conceituada, muitas vezes, como a maior maravilha criada pelo homem.

Ela surgiu em 1968 nos Estados Unidos, e desde então é utilizada como o meio de comunicação mais comum entre as pessoas. Através dela, é possível comunicar-se com qualquer pessoa em qualquer lugar do mundo em segundos. A rede mundial de computadores foi criada pelo Departamento de Defesa americano, servindo em um primeiro momento de auxílio à comunidade científica na realização de pesquisas em relação aos ataques e bombardeios daquela época (ANSELMO, 2013).

Do ponto de vista judicial, temos o acórdão do recurso especial n. 456.650 julgado pela segunda turma do Supremo Tribunal de Justiça, que teve como relatora a Ministra Eliana Calmon, e define o termo internet como sendo:

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. (BRASIL, 2003, p. 3).

Seguindo essa linha de raciocínio, a Ministra relatora do acórdão em comento, Eliana Calmon, expôs seu entendimento sobre o que seria internet:

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 (BRASIL, 2003, p. 3).

Para analisar a incidência de ICMS sobre as operações de comunicação e serviços de comunicação, buscou-se fazer uma distinção entre esses fatores para tornar possível a identificação de qual imposto incide nas operações com provedores de internet.

Nesse contexto o prof. Humberto Ávila (2012, p. 117) afirma que:

A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis de, modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras, e inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras.

Diz-se, portanto, que o poder constituinte originário foi extremamente cauteloso ao limitar o poder de tributar, determinando a competência tributária e o conceito dos fatos tributáveis. É necessário observar que esses conceitos estão previstos nas regras de competência: exceto aquilo que está previsto, não há poder de tributar, não deve ir além do que foi criado pela Constituição Federal. É imperioso ressaltar que não se deve deixar de tributar aquilo que deve ser tributado, tendo em vista a saúde das contas públicas e a natureza de patrimônio social que tem os tributos.

Para tanto, a seguir apresenta-se a posição doutrinária, jurisprudencial e infraconstitucional sobre o que consiste comunicação, prestação de serviço e prestação de serviço de comunicação.

3.1 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA

Do ponto de vista doutrinário temos diversos autores que falam sobre esse tema tão discutido atualmente, sendo difícil a realização de uma análise pelo fato de

existirem posicionamentos divergentes. Enquanto uma corrente defende a ideia da incidência de ICMS nesse tipo de atividade, a outra se opõe diametralmente a ela.

São muitas as divergências interpretativas sobre a palavra comunicação em face das modificações ocasionadas acerca da incidência do ICMS. Nesse sentido versa Rubya Floriani dos Anjos (2008, p. 151), quando ressalta que:

ao menos um aspecto é comum entre aqueles que se debruçam sobre o assunto: que o imposto não recai sobre a comunicação, **mas sim sobre as prestações que englobem os serviços de comunicação**. E tais prestações devem sempre ser provenientes de um negócio jurídico [...]. (grifo nosso)

De acordo com o Dicionário Aurélio (2019), a comunicação é definida como: “ação de comunicar: estar em comunicação com alguém. Aviso, mensagem, informação: comunicação de uma notícia. [...] Meio de ligação: vias de comunicação”.

A palavra comunicação conceituada pela língua portuguesa pode ser interpretada de forma ambígua. Apesar de ser uma palavra de fácil compreensão, no contexto jurídico torna-se alvo de inúmeras interpretações quando agregada ao direito tributário, pois é com base nessa conceituação que o contribuinte saberá se existe ou não incidência de ICMS.

Nesse sentido, um dos pressupostos do estudo é conceituar comunicação, para definir a incidência tributária em face dos provedores de acesso à internet. Soares de Melo (2015, p. 63) define comunicação como sendo “o aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade tributária (pertinente e integrada pela prestação de serviços), apresentando o significado comum a saber: ‘Comunicação (do latim communicatione) [...]’

Para Rubya Floriani dos Anjos (2008, p. 71), a comunicação é:

Um termo polissêmico, podendo ser usado com inúmeros significados. Dentre eles e, uma aproximação preliminar, podemos dizer que um dos possíveis conteúdos semânticos atribuído ao vocábulo ‘comunicação é aquele que envolve uma estrutura comunicacional, onde, por um canal, ocorre a transmissão de uma mensagem, entre emissor e receptor, que possuem em comum o código ou repertório para a compreensão da mensagem.

Por conseguinte Paulo de Barros Carvalho (2001, p. 99) ressalta que: “[...] comunicação deve ser entendida em conformidade com a ciência que estuda os

signos, isto é, semiótica, abandonando-se os sentidos resultantes dos usos comuns”. Ainda nesse contexto o autor destaca que: “[...] para fins de direito a tarefa fica, de certa forma, facilitada, uma vez que o fenômeno jurídico parte, com axiomática exclusividade, do relacionamento entre sujeitos de direito. [...] as variáveis serão substituídas por entidades dotadas de personalidade de direito [...]”.

Nos ensinamentos de André Mendes Moreira

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

Dentre os aspectos acima relatados, pode-se entender que para que exista a incidência tributária sobre a comunicação, deverá existir uma prestação de serviço onerosa (fato econômico) entre o prestador e o tomador, conforme determina a Constituição Federal/88 art. 155, inciso II.

Deste modo, após análise doutrinária dos preceitos da comunicação, agora faz-se necessário um exame crítico do que vem a ser prestação de serviço do ponto de vista doutrinário. Citando o prof. Paulo de Barros Carvalho (2001, p. 100), a prestação de serviços de comunicação “[...] consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, diferindo na medida da singela realização do fazer comunicacional”.

Para Aires Barreto (2018, p. 62), a definição de prestação de serviços corresponde à “prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, que não caracterize relação empregatícia”. Para o tomador, a finalidade da contratação está na atividade desenvolvida pelo prestador, independentemente dos recursos por ele utilizados (bens materiais, imateriais, etc.), de onde se conclui que o conceito nuclear da prestação de serviços é uma obrigação de fazer que, por sua natureza intrínseca, produzirá um resultado individualizado e personificado (BALEEIRO; DERZI, 2018).

Já o professor Carrazza (2015, p. 158) diz que a prestação de serviços “para ser alvo de ICMS, há de ser feita a terceiros, em caráter especial. Em contranota, os serviços de comunicação que a pessoa, física ou jurídica, executa em seu próprio benefício (autocomunicação) estão fora do âmbito de incidência deste imposto”.

Melo (2015, p. 60) destaca que “a prestação de serviços de comunicação constitui o cerne da materialidade da hipótese de incidência tributária,

compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação ‘de fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.

Na visão de Anjos (2008, p. 164) “a prestação de serviços de comunicação concretiza-se, portanto, não apenas quando é oferecido o canal ao tomador do serviço a título negocial, mas quando o prestador faz com que esse canal esteja preparado para realizar a comunicação bilateral, afastando-se, portanto, a potencialidade”.

No âmbito tributário é de suma relevância definir essas duas espécies de obrigações, existindo, portanto, a obrigação de fazer infungível e a fungível. A primeira diz respeito à execução do fazer, a qual só pode ser realizada pelo devedor e a segunda, que relata que é indiferente a execução, pode ser feita pelo devedor ou por um terceiro.

Surge então a indagação: qual seria a natureza da atividade exercida pelos provedores de acesso à internet para fins tributários? Para Greco e Martins (2001) a atividade realizada por esse tipo de provedor é de disponibilizar um endereço de IP ao usuário, criando um arquivo de *log* que indica quem está utilizando aquela porta aberta para ter acesso à internet. Deste modo, todas as mensagens transitam pelo provedor.

É inegável que a internet revolucionou a comunicação do Brasil, e seu avanço está ligado diretamente a quantidade de provedores de internet, que segundo Prescott (2018) saltou de perto de 3 mil empresas em 2011 para 4.200 em 2014 e 6.618 em 2017. Dentre as principais empresas do ramo estão: NET Virtua, GVT, Oi, Live TIM, Vivo, Algar Telecom, Sky, Unitelco. Segundo Anatel, tais empresas detêm em torno de 90% de todos os acessos no país, com cobertura nas principais capitais e regiões metropolitanas. No capítulo seguinte, tem-se uma análise da atividade desses provedores de acesso à internet, tendo em vista os precedentes jurisprudências até o momento, em relação à incidência de ICMS nessa atividade.

3.2 ESTRUTURA DO SETOR DE TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRO

Os Sistemas de Telecomunicações constituem parte importante da conjuntura de vivência das sociedades contemporâneas, servindo de base para a aproximação das culturas, sustentando o comércio e desenvolvendo a forma de inter-relacionamento entre a sociedade.

No Cadastro Nacional de Atividades Econômicas – CNAE 2.0, utilizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para classificação das atividades econômicas na Pesquisa Anual de Serviços (PAS), os serviços de telecomunicações estão inseridos no segmento de Serviços de Comunicação e Informação. Este segmento inclui, além dos serviços de telecomunicações, serviços de tecnologia da informação, serviços audiovisuais, edição e edição integrada à impressão, agências de notícias e outros serviços de informação.

Em relação aos serviços de telecomunicação, estes incluem serviços de telefonia fixa, comunicação móvel, comunicação multimídia, telecomunicações por satélites, provedores de acesso à Internet, transmissão e recepção de sinais de TV e rádio, TV por assinatura, serviços de instalação e outros. A prestação dos serviços é regulamentada pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) e exercida por agentes que detenham concessão, permissão ou autorização para a prestação do serviço.

De acordo com Valle (2013, p. 55), “um sistema de telecomunicações é um conjunto de hardware e software, utilizado para transferir informações, tais como texto, dados, gráficos, vídeo ou voz, entre dois locais”.

No entendimento de Ramos (2006) um Sistema de Telecomunicações é a união das duas Redes, de Acesso e de Transporte, perfazendo um conjunto de equipamentos e camadas funcionais operacionalmente capacitadas em estabelecer uma comunicação entre seus usuários ou aplicações, ou entre seus usuários ou aplicações e os usuários ou aplicações de outros Sistemas de Telecomunicações.

Tem-se por Serviço de Telecomunicações, de acordo com o artigo 60 da Lei Geral das Telecomunicações:

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 (BRASIL, 1997).

Vê-se que o Serviço de Telecomunicações é um meio que viabiliza a transmissão, emissão ou recepção, por diversos processos, de vários tipos de informações, sem ater-se ao conteúdo da informação transportada.

Porém, o art. 61 da LGT diz que o Serviço de Valor Adicionado é atividade que acrescenta algo ao serviço de telecomunicações, mediante novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, que lhe dá suporte, e com o qual não se confunde. E o § 1º do mesmo art. 61 enquadra os provedores de internet na categoria de 'Serviço de valor adicionado'.

4 ANÁLISE CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIA A RESPEITO DA INCIDÊNCIA DO ICMS EM FACE DA ATIVIDADE DE PROVEDORES DE INTERNET

A prestação dos serviços de conexão à internet e dos serviços de telecomunicações vem sofrendo evoluções ao longo do tempo, seja no que diz respeito à forma como são prestados, seja no que diz respeito às empresas que podem prestá-los.

Diante do surgimento desses novos formatos de negócios, métodos e técnicas de prestação de serviços telecomunicação, sobretudo decorrentes do avanço exponencial da tecnologia, cabe ao operador do direito verificar se os atuais fatos econômicos subsumem-se às hipóteses de incidência previstas no núcleo da norma tributária e, em caso positivo, sob a competência de qual ente político (estados, DF ou municípios); ou, em havendo inadequação entre a materialidade e o suporte normativo, concluir que tal situação restará contemplada pela competência residual. Ataliba (1968, p. 38) elucida que “Não existe, juridicamente, possibilidade de qualquer tipo de imposto escapar ao dilema: ou se configurará como privativo (arts. 153, 155 e 156) ou será residual (art. 154, I)”.

Diante do certo grau de abstração da linguagem posta na Constituição, grande parte das disputas no âmbito do direito tributário provém das variadas interpretações acerca dos dispositivos que discriminam as competências impositivas. Deste modo, inicialmente, para analisar a questão de incidência tributária na atividade dos provedores de internet é necessário identificar o que vem a ser essa atividade, e o que diz a Lei n. 9.472/1997, conhecida como a Lei Geral das Telecomunicações.

Para que se possa ter acesso à internet é necessário ter um provedor de acesso, o Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI), que nada mais é do que uma entidade ou companhia que presta este serviço, proporcionando o acesso à rede mundial de computadores.

De acordo com Oliveira (2001, p. 119) o provedor de acesso à internet é assim definido:

Empresa ou consórcio que oferece um meio de acesso em alta velocidade à Internet para empresas, universidades, organizações sem fins lucrativos e provedores de serviços de internet (ISP), que, por sua vez, oferecem o acesso à Internet para seus usuários.

Ainda para Melo (2000), o serviço de provedor de acesso à internet consiste na disponibilização ao usuário dos meios necessários para a conexão à Internet, ou seja, um conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e Protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores.

A prestação de serviços realizada pelos provedores de acesso à internet relaciona-se com a prestação de serviços de comunicação, mas com ela não se confunde, segundo a LGT. O canal comunicativo seria estabelecido pela ligação telefônica, restando aos provedores o fornecimento do número de IP o qual, a despeito de propiciar a ligação do usuário com a internet, não realizaria o transporte de serviços de comunicação.

A norma supracitada estabelece em seu art. 61 o que é a atividade dos provedores de internet, considerando-a como serviço de valor adicionado. “Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimento ou recuperação de informações” (BRASIL, 1997).

Para o prof. Carvalho (2001, p. 102)

os provedores de acesso à internet têm, dentre seus objetivos sociais, viabilizar o acesso à rede de comunicação mundial - internet. Nos termos da Portaria nº 148/95, do Ministério das Comunicações, que aprovou a Norma nº 004/95, internet é o ‘o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores’.

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 – PROVEDOR DE ACESSO. A função deste último é a do nosso interesse, porque é sobre o trabalho deles que existe a polêmica tributária (BRASIL, 2003).

Na Lei n. 9.472/97 não dispõe só incidência de ICMS nas atividades dos provedores de internet. O fato é que a presente atividade está discriminada como serviço de valor adicionado, sendo considerados como serviços agregados. Conforme previsto no art. 61 e parágrafos da referida norma:

§ 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 (BRASIL, 1997).

Analisando a lei supracitada, os provedores de acesso à internet apenas utilizariam-se da infraestrutura de empresas de telefonia para prestar serviços de acesso à internet.

Sobre o tema, são as lições do professor Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 496):

A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) ao definir, no art. 61, o que é serviço de valor adicionado, registra: [...]. E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º do art. 60 desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

[...]

Em conclusão, os provedores de acesso à Internet não configuram o “canal” realizador da comunicação; não colocam à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Sua tarefa, por conseguinte, não é prestar serviço de comunicação, mas tornar mais eficiente o serviço comunicacional prestado por outra empresa. É, simplesmente, um serviço de valor adicionado, ou seja, serviço agregado a outro serviço, este sim de comunicação. Não pode, por tais motivos, ser objeto de tributação pelo ICMS.

Para Melo (2015, p. 79) “as atividades exercidas pelos prestadores de serviços de internet qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infraestrutura de telecomunicações preexistente [...]”.

Diante de conceitos diversos, o desafio de tributar novas tecnologias se torna ainda maior, e um dos principais debates aconteceu em meados de 2001, no julgamento do REsp 323.358/PR, onde a Segunda Turma divergiu da Primeira Turma do STJ, ao qual tinha decisão no sentido de que os provedores de acesso deveriam estar sujeitos ao ICMS. Outro debate ocorreu em maio de 2005, quando, após sucessivos pedidos de vista, a Primeira Turma, por meio do REsp 456.650, decidiu que não caberia ICMS sobre as receitas decorrentes exclusivamente da prestação de serviço de acesso à internet. Assim, em dezembro de 2006, foi editada

a Súmula 334, fixando jurisprudência com o enunciado de que “o ICMS não incide no serviço dos provedores de internet”.

Nesse sentido a doutrina assim como a jurisprudência vêm se posicionando em relação ao tema, de que não há a incidência do ICMS sobre as operações com provedores de internet. É o que afirma o prof. André Mendes Moreira (2005, p. 10) “a doutrina tem se posicionado – em sua maior parte – pelo não-incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet, por não efetivarem a comunicação em si”.

Kiyoshi Harada (2007) enfatiza que o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e *softwares* com vistas à eficiente navegação.

Vale destacar que no serviço de comunicação estão presentes fundamentos da emissão, recepção, mensagem inteligível e o meio de transmissão, elementos viabilizadores da comunicação, cujo aperfeiçoamento não ocorre sem os serviços prestados pelos provedores de internet (inviabilidade técnica).

No entanto, com base na súmula n. 334 do Superior Tribunal de Justiça verifica-se o entendimento de que o acesso à internet é um serviço de valor adicionado, onde o prestador utiliza-se da rede de telecomunicações como suporte, possibilitando o acesso do usuário final a internet, por intermédio de uma linha telefônica.

Nesse sentido, a súmula n. 334 do STJ citando novamente o Recurso Especial n. 456.650 PR enfatiza que:

como a prestação de serviços de conexão à internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo (BRASIL, 2012, p. 165).

A súmula n. 334 do Superior Tribunal de Justiça tem como um dos precedentes, o Recurso Especial n. 456.650 PR. A presente súmula cita o voto do

Ministro Peçanha Martins, o qual sustentou que: “a provedoria via internet é serviço de valor adicionado, pois ‘acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou via satélite. [...]” (BRASIL, 2012).

O ministro ainda afirma que: “sem a via telefônica é impossível obter acesso à internet”. E que: “[...] o provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim diz a lei” (BRASIL, 2012, p. 165).

Em decisão mais recente, o Estado da Bahia, por meio de Apelação nº 0539541-09.2016.8.05.0001, tentava cobrar da empresa Claro S/A o ICMS proveniente do serviço de provedores de acesso à internet. Porém, o Relator Des. Baltazar Miranda Saraiva julgou improcedente, conforme decisão abaixo:

No caso de serviços de valores adicionados ao serviço de comunicação, é importante identificar se as atividades prestadas pela Autora integram os serviços de comunicação, em caráter oneroso, com o objetivo de propiciar a efetiva comunicação entre o emissor e o receptor. Do compulsar dos autos, constatou-se que os serviços prestados pela Autora, fls. 58, não são serviços de telecomunicações, mas sim de valores adicionais, já que o objeto não é a efetiva prestação onerosa para o estabelecimento da comunicação entre o emissor e o receptor, o que caracteriza os serviços telefônicos. (...) Assim, diante da definição de serviços telefônicos e não telefônicos da Lei Geral de Telecomunicações, constato que os serviços da infração 02 e 04 estão fora da base de cálculo do ICMS, por serem classificáveis como Serviços de Valor Adicionado – SVA's (BAHIA, 2018, p. 7).

Ainda no entendimento do relator “É pacífico o entendimento do STJ no sentido de não incide ICMS sobre serviço prestado pelos provedores de acesso à internet uma vez que a atividade desenvolvida por eles consubstancia mero serviço de valor adicionado”, conforme expressado já no art. 61 da Lei 9472/97 e na Súmula nº 334/STJ (BAHIA, 2018, p. 9).

Portanto, nota-se que o Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que o serviço de conexão à internet não se confunde com o serviço de comunicação e sim com um serviço de valor adicionado, destinando-se a acrescentar determinada utilidade a serviço de comunicação. Assim reforça o posicionamento de Melo (2015, p. 77), que afirma: “o provedor de acesso realiza uma liberação do espaço virtual, para possibilitar, então, a comunicação entre duas pessoas. Embora seja a chave que destranca a porta da internet, não é a realidade virtual, sendo incabível a incidência do ICMS”.

Em sentido contrário ao posicionamento mencionado até o momento, de que não há incidência de ICMS sobre as atividades de provedores de acesso à internet, surge parte da doutrina que entende que deve existir a tributação do ICMS nessa atividade. Tal posição é defendida por Greco e Martins (2001, p. 182): “Na medida em que o provedor de acesso presta um serviço de comunicação, a primeira consequência, na minha opinião, é estar sujeito ao ICMS de competência estadual”.

Nessa mesma linha é a determinação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que também entende que os provedores de acesso à internet são classificados como serviços de telecomunicação e para tanto estão sujeitos à incidência do ICMS.

E explica Júlio Maria de Oliveira (apud MELO, 2004, p. 130-131):

O serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a um agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente se assemelha ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte a seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o iter comunicacional para transmitir a mensagem em alguma etapa definida do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação.

Esse posicionamento também já foi defendido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça do REsp n. 32.3358 PR 2001/0056816-9 cujo relator foi o Ministro José Delgado. O acórdão do supracitado Recurso se posiciona no sentido de que:

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 9472, de 16.07.97 (PARANÁ, 2001).

Também foi favorável a incidência do ICMS o acórdão do REsp 1176753/RJ:

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).
2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade-fim processo

de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta, sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS (RIO DE JANEIRO, 2012, p. 5).

O Estado de Minas Gerais teve entendimento de que o serviço de provimento à internet é serviço de comunicação, portanto deve sofrer a incidência do ICMS, nos termos do art.1º, inciso IX do RICMS/2002:

Art. 1º O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

[...]

IX - a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação (MINAS GERAIS, 2002).

Apesar das divergências doutrinárias acerca da tributação da atividade com provedores de internet, é notável que a maior parte da doutrina defende a não incidência do ICMS nesse tipo de operação, seguindo o entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça – STJ, ao qual percebe que a atividade do provedor de acesso é considerada serviço de valor adicionado, e não podem e não devem ser confundidos com o serviço de comunicação.

A discussão a respeito do tema ainda é muito latente, e os grandes interessados nesse tema são os Estados, irresignados com a posição atual do STJ, que entram constantemente na justiça com recursos a fim de manter a cobrança do ICMS sobre os provedores.

Assim sendo, analisando as duas posições, tanto as favoráveis como as contrárias à incidência do ICMS entende-se que a posição do STJ e da maioria dos doutrinadores é calcada na literalidade da lei, que diz que o serviço de provedor de acesso à internet se caracteriza como serviço de valor adicionado, ou seja, uma atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicação, o qual não deve sofrer nova incidência de ICMS. Os argumentos da corrente majoritária ao defender que o serviço de provedor de internet é serviço de valor adicionado orbitam unicamente ao redor do art. 61 da LGT sem descer aos aspectos técnicos do serviço, onde estão as respostas sobre a real natureza dos serviços de provedores de internet.

Pelos aspectos técnicos (como podemos observar no item 3.2), e mesmo pelos aspectos conceituais gerais sobre comunicação analisados ao longo deste trabalho, e não somente o art. 61 da LGT tomado isoladamente, podemos concluir que os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet são serviços de comunicação. Pois não há possibilidade de se estabelecer comunicação entre os usuários sem o acesso ofertado pelos provedores. Estes prestam serviço indispensável ao estabelecimento de comunicação entre os usuários, sendo serviço de comunicação em todos os aspectos, portando, sujeito ao ICMS. Já que o serviço de provedor de internet cumpre também todos os demais requisitos previstos na norma impositiva.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A discussão acerca do tema ainda é incessante pelo fato de existirem posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários divergentes em relação à incidência do ICMS nas operações com provedores de internet. Porém, como acentuado ao longo de todo estudo, a atividade exercida pelos provedores de acesso à internet é considerada um serviço de valor adicionado, não sendo, portanto, de acordo com a corrente majoritária jurisprudencial e doutrinária, fato gerador para a incidência do ICMS. A jurisprudência entende que o serviço de provedor de internet não está sujeito à incidência da norma tributária do ICMS. Este posicionamento se assenta em um único dispositivo legal, o art. 61 da lei 9.472/97, cuja única finalidade é reclassificar o serviço de provedor de internet como 'serviço de valor adicionado', contrariando sua própria natureza técnica de serviço de comunicação.

O art. 61 da LGT, no nosso entendimento, padece material e formalmente de vício de constitucionalidade, uma vez que se dispõe a subverter a natureza jurídica de um instituto (serviço de comunicação), atribuindo a ele nome e natureza diversa, em afronta à realidade fática. É formalmente inconstitucional porque intenta categorizar o serviço de provedor de internet como serviços em geral, sujeito ao ISS, mediante lei ordinária.

Se fosse intenção do legislador classificar o serviço de provedor de internet como sendo serviço a ser tributado pelo ISS, deveria fazê-lo colocando tal serviço em lista anexa à Lei complementar nº 116/2003. Não que isso fosse materialmente correto, não alteraria a natureza jurídica, mas ao menos teríamos alguma coerência formal.

O serviço prestado pelos provedores de internet é na realidade parte de um novo método/técnica de comunicação, era comunicação antes, continua sendo comunicação agora. O que mudou foi a estrutura físico- lógica do meio de comunicação, resultante de um processo evolutivo para atendimento das novas necessidades humanas. E, dentro desta nova técnica e estrutura de comunicação, os provedores de internet são parte necessária para o estabelecimento da comunicação.

Atualmente, presenciamos casos de entidades de relevante envergadura econômica executando fatos econômico-jurídicos (já que há subsunção desses fatos à norma de incidência), sendo exoneradas judicialmente de pagamento do ICMS. E

como tais serviços não constam na Lei do ISS, também não vêm sendo tributas por este Imposto.

A situação criada contribui para deterioração da base tributária, agravamento das contas dos estados e do DF, e distorção econômica do mercado. Também cria precedente para que situações congêneres futuras tenham semelhante desfecho.

A consistência e isonomia tributária contribui para a saúde fiscal do país e os benefícios advindos dela. O Sistema Tributário Nacional já tem problemas suficientes: carga tributária regressiva, pródiga em tributos indiretos; benefícios fiscais criados mais por apelo de grupos de interesse que por justiça social ou fiscal, desenhados ao arpejo da boa técnica; alta complexidade contábil e jurídica dos tributos, conseqüentemente também das obrigações acessórias; bases tributárias corroídas por decisões judiciais exonerativas, que dão interpretação ampliativa de imunidades e benefícios fiscais e/ou interpretação equivocada (no nosso entendimento) de institutos tributários.

Nesse diapasão, em razão da autonomia financeira dos entes políticos - já que estamos diante de lei ordinária da União que está esfacelando um tributo estadual- e da coerência e coesão do Sistema Tributário, propugnamos o expurgo do art. 61 e seu § 1º do mundo jurídico. Seja via revogação, Seja mediante Ação Declaratória de Inconstitucionalidade.

Cabe esclarecer que não nos filiamos à ideia de que os serviços de provedores de internet incidam na competência residual do ICMS por ser tal serviço um serviço de comunicação em todos os seus aspectos.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANJOS, Rubya Floriani dos. **Conceito de prestação de serviços de comunicação do ICMS e o processo comunicacional**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário)- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.
- ANSELMO, Márcio Adriano. **Provedores de acesso à internet: ICMS x ISS**. São Paulo: Malheiros, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- AURÉLIO, Dicionário. **Significado de comunicação**. Disponível em: <http://www.dicionariodoaurelio.com/Comunicacao.html>. Acesso em: 06 jul. 2019.
- ÁVILA, Alessandro Rossato. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Verbo Jurídico, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 2006**. 5. ed. rev. e atua. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.
- BAHIA. Tribunal de Justiça. **Apelação nº 0539541-09.2016.8.05.0001**. Relator Des. Baltazar Miranda Saraiva. Quinta Câmara Cível. DJ. 02 out. 2018.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2018.
- BARROS, Joelina Amélia de Souza Silva. **O impacto do ICMS nas decisões liminares quanto a suspensão do pagamento do diferencial de alíquota O segmento de construção civil do estado do Ceará no ano de 2006**. Ceará, 2007. Disponível em: www.sefaz.ce.gov.br/.../joelina%20amelia%20de%20sousa%20silva%20barros.pdf. Acesso em: 06 jul. 2019.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL. **Decreto lei n. 406/1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 138.284**. As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da Respectiva obrigação. Relator: Min. Carlos Velloso, DJ 28/08/92.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL. **Lei n. 9.472**, de 16 de julho de 1997. Lei Geral das Telecomunicações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm. Acesso em: 06 jul. 2019.

BRASIL - Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 456.650** (2002/0099939-5). Tributário - ICMS - serviço prestado pelos provedores de internet – lei n. 9.472/97. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, Brasília, DF, 24 de junho de 2003. DJ. 08.09.2003.

BRASIL - Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 334: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet. **RSSTJ**, v. 6, n. 28, 159-324, abril 2012.

BRASIL. **Vade mecum Saraiva**: tributário: Código tributário, Código de processo civil, Constituição Federal, legislação complementar. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 73, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2018.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DINO. **Mercado de US\$ 45 bilhões, banda larga cresce por meio de provedores regionais**. 2019. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/dino/mercado-de-us-45-bilhoes-banda-larga-cresce-por-meio-de-provedores-regionais/>. Acesso em: 06 jul. 2019.

ESAF - Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal: Sistema tributário nacional. 2. ed. Brasília: MEC, 2005. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da S. **Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GREMAUD, Amaury Patrick. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro e os Diferentes Sistemas de Repartição de Receitas em um Estado Federativo. Encontro promovido pela Sociedade Brasileira de Economia Política (SEP). **Anais [...]** São Paulo, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

IHAA. CMS: **O que é? Qual o fato gerador? Alíquotas e cálculo**. 2009. Disponível em: <http://ihaa.com.br/icms-o-que-e-qual-o-fato-gerador-aliquotas-e-calculo/>. Acesso em: 20 out. 2010.

KOCH, Deonísio, **Manual do ICMS: comentários à Lei complementar 87/96**. 2. ed. revis. e atual. Curitiba: Juruá, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MELO. José Eduardo Soares. ICMS. ISS – Comunicação Eletrônica. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, p. 258-259, set./dez, 2000.

MELO, José Eduardo Soares. **ICMS: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Oliveira Rocha, 2004.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Eduardo Soares. **Imposto sobre serviço de comunicação**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MINAS GERAIS. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.htm. Acesso em: 26 jun. 2019.

MOREIRA, André Mendes. A tributação dos provedores de acesso à internet – Não – incidência de ICMS ou de ISSQN. **Direito Público**, Belo Horizonte, v. II, p. 33-50, 2005.

OLIVEIRA, Júlio Maria. **Internet e Competência Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001.

PARANÁ - Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 323.358 (2001/0056816-9)**. Tributário. Provedor da internet. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza negocial como o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. DJ: 03.09.2001.

PRESCOTT Roberta. **Brasil soma quase sete mil provedores de internet**. 2018. Disponível em: <https://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&inford=49711&sid=4>. Acesso em: 06 jul. 2019.

RAMOS, Bruno de Carvalho. **Análise da evolução dos sistemas de telecomunicações móvel e fixo no Brasil e desenvolvimento de uma proposta para a prestação de serviço convergente**. Dissertação (Mestrado em Engenharia Elétrica)- Universidade de Brasília, Brasília, 2006.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. **REsp 1176753/RJ**. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. DJ. 28 nov. 2012.

RONALD, Domingues. **Histórico do sistema tributário brasileiro**. 2001. Disponível em: http://www.economiabr.net/economia/7_historico_sistema_tributario.html. Acesso em: 06 jul. 2019.

SILVA, M. C.; BERES, N. A. Finanças Públicas. *In*: IBGE. **Estatísticas Históricas do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1990.

VALLE, A. B. **Gestão da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2013.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro, 1996.