

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA INCIDENTE SOBRE SERVIÇO DE INTERNET

IRACI DE OLIVEIRA KISZKA¹
SANDRÉA ALVES ABBAS²

RESUMO

Este trabalho buscou na medida do possível analisar a matriz constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza incidente sobre a prestação de serviço internet. Consequente, procuramos efetuar esta análise através de pesquisa na doutrina, a fim de conquistar elementos para formar melhor convicção da aplicação do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Desta forma, procuramos focalizar um olhar na doutrina e jurisprudência sobre o assunto.

Palavras-chave: imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); serviço de internet; imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços (ICMS); serviço de telecomunicações.

¹ Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU, membro do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

² Procuradora do Município de Diadema, Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo, Especialista em Direito Processual Civil pela Escola Paulista da Magistratura de São Paulo.

SUMÁRIO

1 – DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES.....	3
2 – DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	9
3 – DA INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE O SERVIÇO DE INTERNET.....	14
4 – CONCLUSÃO.....	16
5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	17

1 – DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

Segundo Cretella Jr.³ “serviço público é toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação do interesse público, mediante procedimento de direito público.”

Assim, poderíamos definir serviço público⁴ como toda atividade que o Estado exerce direta ou indiretamente, a fim de satisfazer às necessidades coletivas, para cumprimento de seus fins.

Para Cavalcanti⁵, o serviço público tem um traço comum que é o de imprimir ao serviço caracteres nitidamente estranhos a uma finalidade exclusiva de lucro e uma predominância bem nítida do interesse público. Ocorre que o Estado, por razões de ordem econômica e mesmo de ordem política e administrativa, nem sempre pode executar os serviços públicos por si próprio, motivo pelo qual permite que terceiros executem os serviços públicos em seu lugar, seja através de concessões ou autorizações.

Consequente, o conceito de serviço de telecomunicações, por sua vez, não explícito na legislação até a criação da Lei Geral de Telecomunicações - LGT, encontra sua definição vinculada à existência do consumidor, uma vez que, a referida lei determina no art. 60, que “serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação⁶”. Isso porque só faz sentido haver oferta de um serviço se houver quem o consuma, isto é, alguém, para que o conjunto das atividades oferecidas (no caso, um serviço) adiciona valor a algo.

Serviços de telecomunicações, em princípio, constituem serviço público na acepção jurídico-constitucional-administrativa da expressão, sendo dever da União assegurar sua prestação, diretamente ou mediante outorga a terceiros, sem prejuízo, portanto, da sua titularidade quanto aos mesmos.

Di Pietro⁷, classifica os serviços públicos em próprio e impróprio. Aqueles são os que atendendo a necessidades coletivas, os assume como seus e os executa diretamente (por meio de seus agentes) ou indiretamente (por meio de concessionários e permissionários) e os impróprios são os que, por sua vez, embora atendendo também as

³ CRETELLA JR., José. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.

⁴ Segundo Aranha, serviço público é a prestação material de coisa e comodidade. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*, 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, vol. I, p. 149.

⁵ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964, vol. III, p. 63.

⁶ Telecomunicação é o conjunto de meios de comunicação à distância (telegrafo, telefone, rádio, telex, fax, televisão, etc).

⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, 12ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

necessidades coletivas, como os anteriores, não são assumidos, nem executados pelo Estado (seja direta ou indiretamente), mas apenas por eles autorizados, regulamentados e fiscalizados.

Segundo José Afonso da Silva⁸, os serviços públicos de telecomunicações são de duas espécies: serviço público em geral, aquele destinado ao público em geral; e o serviço público restrito, aquele que é facultado ao uso dos passageiros dos navios, aeronaves, veículos em movimento ou ao uso do público em localidades ainda não servidas por serviço público em geral.

A LGT classifica os serviços de telecomunicações quanto à abrangência em de interesse coletivo e de interesse restrito e quanto ao regime de exploração em públicos e privados.

Na tecitura desta classificação, os serviços de interesse coletivo, caracterizados como serviços abertos a todos, são voltados precipuamente para a concretização dos objetivos e princípios fundamentais expostos no Livro I, da LGT, e, portanto, sujeitos a maiores condicionamentos legais e administrativos.

Já os de interesse restrito ou particular, caracterizados, como de livre exploração, sujeitam-se apenas aos condicionamentos necessários para evitar que sua exploração possa acarretar prejuízos ao interesse coletivo, devendo ser prestados sob o regime de direito privado.

Sob essa ótica, os serviços de telecomunicações de interesse coletivo, cuja existência, universalização e continuidade a União comprometa-se a assegurar (art. 64) — nas formas e condições fixadas no plano geral de metas de universalização mencionado no art. 18 — devem, em princípio, comportar prestação no regime público, o que não exclui, em certas condições, sua prestação no regime privado. Por exemplo, o serviço telefônico fixo comutado, destinado ao uso de público em geral, inclui-se nessa categoria.

Os serviços a serem explorados no regime privado, em princípio, serão todos aqueles que não forem reservados expressamente para a exploração exclusivamente no regime público, subordinada essa definição, entretanto, a decisão do Poder Executivo, conforme inciso I do art. 18 da LGT.

A lei veda a exploração direta ou indireta de uma mesma modalidade de serviço, nos regimes público e privado, por uma mesma pessoa, a não ser em regiões, localidades ou áreas distintas (art. 68).

⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

Para a exploração dos serviços de telecomunicação no regime privado, deverá o interessado obter prévia autorização do Estado, dispensada esta nos casos definidos pela Agência.

Tem a autorização natureza de ato administrativo vinculado, facultando a exploração, no regime privado, de modalidade de serviço de telecomunicação (de interesse coletivo ou particular) quando preenchidas as condições objetivas e subjetivas necessárias.

Para obtenção de autorização de serviço de interesse coletivo, executado sob regime privado, a lei dispõe expressamente sobre as condições subjetivas necessárias, dentre as quais avultam as de ser empresa brasileira, de possuir qualificação técnica para bem prestar o serviço e de não prestar, na mesma região, localidade ou área, a mesma modalidade de serviço, quer no regime público, quer no regime privado.

Já no que diz respeito aos serviços de interesse restrito, será a Agência, que irá dispor sobre as condições subjetivas para obtenção de autorização, que se farão necessárias apenas e tão somente para evitar que a livre exploração dos serviços acarrete prejuízos ao interesse coletivo.

Os principais serviços de telecomunicações:

Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC) - é o serviço de telecomunicações que, por meio de transmissão de voz e de outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia. São modalidades do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral: o serviço local, o serviço de longa distância nacional e o serviço de longa distância internacional.

Serviço Móvel Celular - é o serviço de telecomunicações móvel terrestre, aberto à correspondência pública, que utiliza sistema de radiocomunicações com técnica celular, interconectado à rede pública de telecomunicações, e acessado por meio de terminais portáteis, transportáveis ou veiculares, de uso individual. Este serviço está regulamentado pelo Decreto 2.056 de 04/11/96.

Serviço de Radioamador - é um serviço de radiocomunicações, realizado por pessoas autorizadas, que se interessem pela radiotécnica, sem fins lucrativos, tendo por objetivo a intercomunicação, a instrução pessoal e os estudos técnicos, sendo vetado a utilização para outros fins. Para a instalação de uma estação de Radioamador, seu titular deve previamente tornar-se um radioamador obtendo o Certificado de Operador de Estação de Radioamador - COER. Para tanto, deve observar o disposto na legislação. Esse serviço está vinculado à Superintendência de Serviços Privados e conseqüentemente à Gerência de

Serviços Privados da ANATEL. Este serviço está regulamentado pelos Decretos 91.836 de 24/10/85 e 1.316 de 25/11/94.

Rádio do Cidadão - É o serviço de radiocomunicações de uso compartilhado para comunicados entre estações fixas e/ou móveis, realizados por pessoas naturais (físicas), utilizando o espectro de frequências compreendido entre 26,96 MHz e 27,61 MHz. Esse serviço está vinculado à Superintendência de Serviços Privados da ANATEL.

Serviços Especiais - instituídos pela Lei no 4.117, de 27 de agosto de 1962, como serviços de telecomunicações que tem por finalidade o atendimento de necessidades de comunicações de interesse geral, não aberto à correspondência pública. Está regulamentado pelo Decreto 2.196 de 09/04/97.

Serviço de Transporte de Sinais de Telecomunicações por Satélite - é o serviço de telecomunicações que mediante o uso de satélites, realiza a recepção e emissão de sinais de telecomunicações, utilizando radiofrequências predeterminadas. Quando a prestação deste serviço envolver satélites que ocupem posições orbitais notificadas pelo Brasil, será explorado, mediante concessão, pelo prazo de até quinze anos, renovável por iguais períodos, observado o disposto no artigo 1º, I, da Lei 9.295/96.

Serviço Limitado Privado - é uma modalidade de serviço limitado de interesse restrito, destinado ao uso próprio do executante, seja este uma pessoa natural (física) ou jurídica. Esse serviço está vinculado à Superintendência de Serviços Privados da ANATEL. E está regulamentado pelos Decretos 2.197 de 08/04/97.

Serviço Público-Restritos - são serviços de telecomunicações destinados ao uso de passageiros dos navios, aeronaves, veículos em movimento ou ao uso do público em localidades ainda não atendidas pelo Serviço Público de Telecomunicações. Este serviço está regulamentado pelo Decreto 2.198 de 08/04/97.

Serviço Especial de Radiochamada – SER - é um serviço de telecomunicações destinado a transmitir, por qualquer forma de telecomunicação, informações unidirecionais originadas em uma estação de base e endereçadas a receptores móveis, utilizando-se das faixas de frequências de 929 MHz e 931 MHz. Este serviço está regulamentado pelo Decreto 2.196 de 09/04/97.

Rede e Circuito Especializado - Trata-se de submodalidades do Serviço Limitado Especializado, destinadas à prestação de serviços de telecomunicações a terceiros, desde que, sejam estes uma mesma pessoa ou grupo de pessoas naturais ou jurídicas, caracterizado pela realização de atividade específica.

Serviço de Circuito Especializado – pode ser: serviço Fixo, não aberto à correspondência pública, ou de aplicações ponto a ponto ou ponto multiponto (suporte à interligação de redes, interligação de PABX, etc.).

Serviço de Rede Especializado – pode ser: serviço não aberto à correspondência pública, aplicações entre pontos distribuídos (provimento de serviços de comunicações de voz, dados, imagens, etc.) ou estabelecimento de redes de telecomunicações para grupos de pessoas jurídicas com atividade específica. Este serviço está regulamentado pelo Decreto 2.617 de 05/06/98.

Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite - é uma das modalidades de serviços especiais regulamentados pelo decreto n.º 2.196 de 08/04/97, que tem como objetivo a distribuição de sinais de televisão ou de áudio, bem como de ambos, através de satélites, a assinantes localizados na área de prestação de serviço.

Serviço Especial de Televisão por Assinatura – TVA - é o serviço de telecomunicações destinado a distribuir sons e imagens a assinantes, por sinais codificados, mediante a utilização de canais do espectro radioelétrico; sendo permitida, a critério do poder concedente, a utilização parcial sem codificação. Este serviço é regulamentado pelos Decretos 95.744 de 23/02/98 e 2.196 de 09/04/97.

Serviços de Radiodifusão - compreendem a transmissão de sons (radiodifusão sonora) e a transmissão de imagens (televisão), a serem direta e livremente recebidas pelo público em geral. Estes serviços são regulamentados pelo Decreto 3.451 de 09/05/00.

Serviços de Valor Adicionado - são prestados por entidades exploradoras do Serviço Telefônico Público, através da rede pública de telecomunicações, com a utilização de códigos de acesso específicos. Estes serviços são regulamentados pela Resolução 190 de 29/11/99 da ANATEL.

*Serviço Internet*⁹ - O serviço de conexão a Internet também está contido no grupo de Serviços de Valor Adicionado, e é regulamentado pela Norma 004/97. Esta norma define Internet como 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. Só empresas autorizadas podem prestar serviços de telefonia fixa via internet, ou seja, nenhuma empresa pode utilizar os serviços para operar a telefonia fixa, inclusive tecnologia IP (a mesma usada

⁹ O Comitê sobre Infra-estrutura Nacional de Informação – C-Ini está discutindo uma proposta de projeto para criação de um código telefônico específico para provedores da Internet. O documento, quando consolidado, será encaminhado ao Conselho Diretor da Agência Nacional de Telecomunicações–Anatel e colocado à disposição do público na página do C-Ini, no site da Agência.

na Internet), exceto as concessionárias privatizadas (Telemar, BrasilTelecom e Telefônica) autorizadas pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL e as autorizadas ("espelhos")¹⁰.

Serviço 0800 - corresponde a uma chamada franqueada do Serviço Telefônico Público, completada sem interceptação, destinada ao assinante do Serviço Telefônico Público responsável pelo seu pagamento, conforme contrato específico. O sistema de tarifação é regulada pela Portaria 1.137 de 20/12/94.

¹⁰ A informação foi prestada pelo vice-presidente da Agência, Luiz Francisco Perrone. "Não podemos confundir serviços via Internet com o de telefonia fixa e nem a tecnologia que leva os sinais de voz como a IP sobre voz", afirmou. Perrone disse que é ilegal uma empresa prestar o serviço de telefonia fixa, utilizando qualquer tipo de tecnologia, não sendo as empresas concessionárias e autorizadas. (informação obtida no *site* da ANATEL: www.anatel.gov.br)

2 – DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O imposto sobre serviços de qualquer natureza está previsto no art. 156, III, Constituição Federal¹¹, em que o Município é o ente competente para instituí-lo.

Alguns serviços que são passíveis de controvérsia, como, por exemplo, o serviço de transporte intermunicipal e TELECOM, mas sobre eles incide o ICMS e não o ISS.

Critério material: prestar serviços.

Serviço conceito: o legislador optou por descrever na LC 116/03. A lei complementar traz a lista de serviços tributados pelo ISS, não há um conceito, o que não estiver na lista, não é passível de ISS.

A doutrina se pacificou no sentido de entender que a lista é taxativa, rol taxativo, mas como toda lei precisa ser interpretada, uma segunda discussão surgiu acerca do limite da interpretação.

Assim, a lista admite interpretação extensiva, e, segundo o STJ, interpretação analógica. A interpretação extensiva é aquela em que se contempla hipótese não escrita, pois a lei disse menos do que deveria dizer. A interpretação analógica ocorre em se tratando de situação assemelhada, caso em que incide o imposto.

Desta forma, um serviço que não está na lista e discussão é o serviço de internet. Segundo a ANATEL não incide ICMS, mas não está na lista do ISS.

É possível saber qual é o serviço olhando para o seu desempenho. Assim, é possível verificar se está enquadrado na lista. Se houver uma atividade que não constar da lista, não dá para tributar, mas se a atividade for “congênera” é possível o enquadramento.

São súmulas importantes sobre o ISS: súmula 424¹², do STJ e súmula vinculante 31, do STF¹³. Temos os seguintes julgados sobre Leasing: RE 547245/SC¹⁴ e RE 592905/SC¹⁵.

¹¹ **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹² **Súmula 424.** É legítima a incidência de ISS sobre os serviços bancários congêneres da lista anexa ao DL n. 406/1968 e à LC n. 56/1987.

¹³ **Súmula Vinculante 31.** É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

¹⁴ **Ementa:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso

Critério espacial: Município onde se localizar o estabelecimento prestador.

Estabelecimento prestador não é o local do contrato, é o local que preencha os requisitos do art. 4º, § 1º, da LC 116/03¹⁶.

A Lei Municipal, que praticamente copia a LC 116/03, é que dispõe que é necessário o desenvolvimento das atividades no local.

Entretanto, a título de planejamento tributário algumas empresas continuaram fisicamente em determinado Município e transferiram suas empresas para outras cidades.

Assim, não basta o endereço estar lá, o tributo é devido no Município em que está localizado a estrutura da empresa para prestar o serviço.

Consequente, no que tange ao Município em que deve ser pago o ISS havia uma grande discussão doutrinária, pois alguns entendiam que seria o local do estabelecimento comercial, outros diziam que seria o local da prestação de serviço.

Desta forma, o caso chegou ao STJ e este tribunal entendeu que seria o local da prestação dos serviços. Diante disso, inseriu-se na LC 116/2003 que somente nos casos por ela excepcionados seria o local da prestação dos serviços, sendo que a regra é o local do estabelecimento comercial (art. 3º¹⁷, da LC 116/2003).

extraordinário a que se dá provimento. (STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 547245 SC, Relator: Ministro Eros Grau, Julgamento 02/12/2009, DJE 04/03/2010).

¹⁵ **Ementa:** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DE JUNTADA DE VOTO QUE ADERIU À TESE VENCEDORA DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CANCELAMENTO DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO JULGADO. OMISSÃO, CONTRARIEDADE E OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. CARÁTER INFRINGENTE. IMPOSSIBILIDADE, SALVO HIPÓTESES EXCEPCIONAIS. ART. 535, I E II, DO CPC. VIA PROCESSUAL INADEQUADA. 1. As notas taquigráficas são revisadas e devolvidas pelos Ministros no prazo regimental. Durante esse período as manifestações podem ser canceladas pelo Ministro que as houver proferido, hipótese em que não serão publicadas com o acórdão. 2. Não há nulidade na publicação de acórdão sem a juntada de voto vogal que aderiu à tese vencedora do acórdão recorrido e foi cancelado na revisão de notas taquigráficas pelo Ministro que o proferiu. 3. Os embargos de declaração têm pressupostos certos [art. 535, I e II, do CPC], de modo que não configuram via processual adequada à rediscussão do mérito da causa ou à inclusão de matéria não discutida no recurso. São admissíveis em caráter infringente somente em hipóteses, excepcionais, de omissão do julgado ou erro material manifesto. Precedente [RE n. 223.904-ED, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJ 18.02.05]. Embargos de declaração rejeitados. (STF - EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 592905 SC, Relator: Ministro Eros Grau, Julgamento 17/06/2010, DJE 05/08/2010)

¹⁶ **Art. 4º** Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

¹⁷ Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

Critério temporal: momento da prestação.

O ISS incide no momento da prestação do serviço. Não importa se é pago à vista ou se é faturado. Nos serviços fracionados, como, por exemplo, engenharia, o serviço incidirá por medição.

Critério subjetivo:

a) Sujeito ativo: Município onde se situa o estabelecimento prestador.

b) Sujeito passivo: em princípio, é o prestador de serviços, porém, Código Tributário Nacional prevê que é possível que a lei municipal estabeleça um responsável tributário (aquele que não sendo o envolvido na atividade econômica tem o dever de pagar o

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroponto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

tributo). **Ex.:** ISS retido na fonte, esse é um caso de responsável tributário. A responsabilidade é transferida para o tomador.

Critério quantitativo:

(i) Base de cálculo: preço do serviço, sem qualquer dedução que não autorizada por lei. Não pode deduzir matéria prima, pagamento ao subcontratado, é o preço do serviço cobrado do cliente.

A lei de cada Município vai trazer alguns descontos, mas a regra é o preço do serviço sem dedução. Um exemplo trazido pela emenda são os materiais empregados na obra, somente para os serviços de engenharia civil. Outros descontos só poderão ser concedidos pela lei.

Controvérsia: o prestador de serviço que concede desconto para o tomador, segundo o Código Tributário Nacional os descontos incondicionados, ou seja, aqueles oferecidos sem qualquer condição são desconsiderados da base de cálculo, caso em que se considera o preço cheio para fins de ISS.

(ii) Alíquota: a Constituição prevê que a alíquota máxima não pode ser superior de 5%, mas a mínima seria estabelecida por resolução do Senado, resolução esta que ainda não existe. Por outro lado, o art. 88, I, ADCT¹⁸ prevê como alíquota mínima de 2%.

Assim, entre 2% e 5% o Município pode estabelecer a alíquota de acordo com o entender conveniente, ele tem liberdade para atribuir alíquotas diferentes para cada serviço da lista, mas deve ser definida sempre por lei.

O ISS é imposto sujeito às imunidades gerais, ou seja, serviços do Estado, da União, de templos de qualquer culto, são imunes.

Quanto às instituições religiosas e instituições sociais, para haver imunidade de ISS, os serviços prestados devem estar ligados às finalidades essenciais. Tem que preencher os requisitos ao art. 14, do Código Tributário Nacional¹⁹.

¹⁸ **Art. 88.** Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.

¹⁹ **Art. 14.** O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Controvérsia: instituição de ensino: estão fora da finalidade essencial os serviços de consultoria praticados pela instituição. Neste caso, em regra, não se vê a destinação do lucro, se vê a natureza do serviço.

Isenções: precisa de lei do ente tributante. Em alguns Municípios, a isenção mais importante refere-se aos profissionais liberais, que podem ser isentos do pagamento do ISS.

Lançamento: é feito por homologação, ou seja, é o próprio contribuinte quem vai apurar e recolher na data marcada na lei, em regra, uma vez por mês, sempre no mesmo dia de cada mês.

Como há lançamento por homologação há uma série de obrigações acessórias. Cada ente vai estabelecer as obrigações acessórias, mas, via de regra, as mais comuns são emissão de nota fiscal e escrituração de livros.

Ao analisarmos a incidência desse tributo, devemos diferenciar duas situações:

(i) prestação de serviços:

a) se este for de transporte interestadual ou intermunicipal incide ICMS;

b) se este for de prestação de serviços de telecomunicações e radiodifusão pagos incide ICMS;

c) se o serviço estiver na LC 116/2003 incide ISS;

d) se não for nenhum dos serviços acima mencionados não incide nem ICMS, nem ISS.

(ii) mercadoria mais prestação de serviço:

a) devemos analisar se o serviço está disposto na LC 116/2003, em caso positivo, dividiremos o valor da mercadoria sobre o qual recai ICMS e o valor da prestação de serviços sobre o qual recai ISS.

b) caso o serviço não esteja na lista incidirá ICMS sobre o valor total da operação (mercadoria + serviço).

Imunidade: não incide ISS sobre serviços destinados ao exterior.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

3 – DA INCIDENCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE O SERVIÇO DE INTERNET

A obrigação tributária nasce com o fato gerador, com a subsunção da hipótese de incidência²⁰ com o fato gerador (fato imponível), caso em que deve ser concretizada (tornando-se líquida e exigível) através de um procedimento administrativo chamado lançamento (nascendo o crédito tributário).

O crédito tributário possui a mesma natureza jurídica da obrigação tributária, pois é a própria obrigação matematicamente apurada por meio de um procedimento administrativo denominado lançamento, trata-se da obrigação tributária tornada líquida e exigível, porém, apenas será executável após a inscrição na dívida ativa.

O crédito é o direito subjetivo que possui o fisco de exigir a prestação obrigacional, representada por uma importância em dinheiro, neste sentido leciona Paulo de Barros Carvalho:

Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é o portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro. 21

O lançamento é um ato administrativo vinculado de aplicação da norma tributária material ao caso concreto que declara o montante do crédito tributário devido, que deve ser feito pelas autoridades fazendárias competentes nos termos prescritos em lei.

Nos termos do art. 142, do CTN, é o ato pelo qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário, sendo vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único daquele artigo. Ou seja, o lançamento é ato privativo da administração que constitui o crédito, determinando, a legislação aplicável, a alíquota, o montante tributável e se for o caso a multa. Há três espécies:

Lançamento por homologação – art. 150, do CTN. É o mais comum, hoje em dia, sendo a regra. Nesta hipótese, o contribuinte declara os fatos geradores, recolhe independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo e aguarda pelo prazo decadencial de cinco anos a homologação tácita ou expressa por parte do fisco. Se for o caso o contribuinte adianta o pagamento do tributo.

²⁰ A incidência para Geraldo Ataliba é o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 359.

Lançamento de ofício – art. 149, do CTN. Nesta hipótese ocorre quando houver omissão ou erro do contribuinte nas informações sobre os fatos geradores.

Lançamento por declaração – art. 147, do CTN. É raríssimo. Nesta modalidade o contribuinte informa ao fisco matérias de fato, que possibilitarão o lançamento de ofício do tributo.

Segundo a doutrina tradicional há um prazo para a Fazenda concretizar a homologação, bem como corrigir eventuais equívocos, qual seja, o prazo, previsto no art. 150, §4º, do CTN, de cinco anos a contar da data da ocorrência do fato imponible.

O ISS é um tributo que possui lançamento por homologação, regra, em que a Fazenda Pública, sem lançamento, pode exigí-lo desde logo, sem necessidade de efetuar o lançamento para apurar o quanto da dívida, caso em que havendo o fato imponible o tributo não seja recolhido pelo devedor no momento oportuno.

Neste caso, não sendo o serviço de internet considerado como serviço de telecomunicação, não cabe a incidência do ICMS, caso em que deveria incidir o ISS, se houvesse previsão na lista de serviços anexo a Lei Complementar n. 116/2003, bem como na lei do Município tributante.

Desta forma, faz-se necessária alteração legislativa a fim de constar na lista de serviços anexo a referida lei complementar a prestação de serviços internet, a fim de que este tributo possa incidir sobre este serviço.

4 – CONCLUSÃO

O ISSQN é uma espécie tributária, que decorre da prestação de serviços de qualquer natureza, desde que, não estejam compreendidos como fato gerador do ICMS.

Neste sentido a súmula 334, do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe:

Súmula 334: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Os fatos que geram obrigação de pagar ISS estão dispostos na LC 116/2003, que serve como parâmetro para a instituição do ISS pelos Municípios.

Ao analisarmos a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, devemos verificar se o serviço consta da lista de serviços anexa à LC 116/2003, caso positivo incidirá o ISS.

Neste sentido temos decisões que entendem não incidir o ISS sobre o serviço de internet por não haver previsão legal:

“Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE – SÚMULA 284/STF - SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET - ISS - NÃO-INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.

1. Considera-se deficiente a fundamentação de recurso especial em que não foi indicado com objetividade os dispositivos de lei federal supostamente violados. Incidência da Súmula 284/STF.

2. A atividade desempenhada pelos provedores de acesso à internet constitui serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei 9472/97).

3. As Turmas de Direito Público desta Corte firmaram entendimento de que o ISS não incide sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, em razão desta atividade não estar compreendida na lista anexa ao Dec. Lei 406/68. Precedentes.

4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.”

(REsp 1183611/PR / Relator(a): Ministra ELIANA CALMON / Data do Julgamento: 15/06/2010)

“Ementa: TRIBUTÁRIO. ISS. PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência pacífica desta Corte é no sentido de que não incide o ICMS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à internet, uma vez que a atividade desenvolvida por eles constitui mero serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei n. 9.472/97), consoante teor da Súmula 334/STJ.

2. O ISS incide sobre a prestação serviços de qualquer natureza, não compreendidos aqueles que cabem o ICMS (art. 156, inciso III, da Constituição Federal).

3. Não havendo expressa disposição acerca do serviço de valor adicionado na lista anexa ao Decreto-Lei 406/68, nem qualquer identidade entre esse serviço e outro congênere nela expressamente previsto, não ocorre a incidência do ISS.

4. Recurso especial não-provido.”

(REsp 719635 / RS / Relator(a): Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES / Data do Julgamento: 10/03/2009)

Desta forma, constando da lista de serviços anexa à referida lei complementar, bem como da lei municipal respectiva, o tributo devido em decorrência da prestação do serviço de internet será o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS.

5 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- AZEVEDO, Eurico de Andrade & ALENCAR, Maria Lúcia Mazzei de. Concessão de Serviços Públicos. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.
- AZULAY NETO, Messod & LIMA, Antonio Roberto Pires de. O Novo Cenário das Telecomunicações no Direito Brasileiro. São Paulo: Editora Lumen Juris, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Administrativo. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- CAVALCANTI, Themistocles Brandão. Tratado de Direito Administrativo. 5ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964, vol. II e III.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário, volume 16. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002 – (Coleção Sinopses Jurídicas).
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CRETELLA JÚNIOR, José. Curso de Direito Administrativo. 17ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 12ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios Gerais de Direito Administrativo. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, vol. I.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU. São Paulo: Saraiva, 2009.

REALE, Miguel. Direito Administrativo. 1ª ed. São Paulo: Editora Forense, 1969.

SIDOV, J. M. ATHON. Dicionário Jurídico. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

<www.unieducar.com.br>