

## PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR

Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º.** A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“**Art. 3º** .....

.....

§ 4º – O imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do descumprimento do “caput” e § 1º do art. 8º-A desta Lei Complementar.

.....

**Art. 6º** .....

.....

§ 2º .....

.....

III - A pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar.

..... ” (NR)

**Art. 2º.** A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar acrescida do art. 8º-A:

“**Art. 8º-A.** A alíquota mínima do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em uma carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no “caput”.

§ 2º É nula a lei ou ato do Município que não respeite as disposições do presente artigo, aplicando-se a regra do § 4º do art. 3º desta Lei Complementar, com a alíquota mínima prevista no “caput” deste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.”

**Art. 3º.** A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“1 – .....

.....

1.04 – Elaboração de programas para computadores, “tablets”, “smartphones” e congêneres, inclusive a elaboração de jogos eletrônicos ou digitais.

.....

1.09 – Computação em nuvem.

1.10 – Acesso à rede de computadores e congêneres, inclusive à Internet.

1.11 – Disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica e congêneres.

1.12 – Hospedagem de dados, inclusive áudio, vídeo e imagem, de páginas eletrônicas, de aplicativos quaisquer e congêneres.

1.13 – Cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por “streaming”.

.....

3 – .....

.....

3.06 – Locação empresarial de bens móveis.

3.07 – Locação empresarial de bens imóveis.

.....

7 – .....

7.23 - Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres.

7.24 – Tratamento e purificação de água.

13 – .....

13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos e embalagens, manuais técnicos e de instrução quando ficarão sujeitos ao ICMS.

13.06 – Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, *video-tapes*, discos, fitas cassete, *compact disc*, *digital video disc* e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda.

17 – .....

17.25 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita.

.....” (NR)

**Art. 4º.** A Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, passa a vigorar acrescida da Seção II-A e do art. 10-A:

“Seção II-A - Dos Atos de Improbidade Administrativa Decorrentes de Concessão ou Aplicação Indevida de Benefício Financeiro ou Tributário

Art.10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão no sentido de conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõe o “caput” e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.”

**Art. 5º** O artigo 12 da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, passa a vigorar acrescido do inciso IV:

“Art. 12. ....

IV - na hipótese do artigo 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

.....” (NR)

**Art. 6º.** O artigo 17 da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, passa a vigorar acrescido do § 13:

“Art. 17. ....

.....

§ 13. Para os efeitos deste artigo, também se considera pessoa jurídica interessada, o ente tributante que figurar no polo ativo da obrigação tributária de que trata o § 4º do art. 3º e o art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

.....” (NR)

**Art. 7º.** Fica acrescido o § 1º A ao art. 3º da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, com a seguinte redação:

“Art. 3º .....

.....

§ 1º A. No caso em que houver emissão de documentação fiscal centralizada em um único estabelecimento, referente às operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços realizadas nas diversas filiais, o contribuinte deverá informar ao Estado o valor das saídas por estabelecimento vendedor ou prestador, bem como o Município de sua localização, para que o valor adicionado seja atribuído a cada Município onde a operação ou prestação foi realizada e não apenas àquele onde se localiza o estabelecimento emissor da documentação fiscal.

.....” (NR)

**Art. 8º.** Para fins de cumprir o disposto no art. 10-A da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, os entes federados deverão, no prazo de 2 (dois) anos, contado da publicação desta lei, declarar nulo os dispositivos que contrariem o disposto no “caput” e no § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 2003.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no art. 10-A da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992, durante o transcurso do prazo a que se refere o “caput” deste artigo.

**Art. 9º.** Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se as disposições em contrário, em especial os §§ 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, observado, quanto ao art. 3º, [o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

## **JUSTIFICAÇÃO**

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não sofreu qualquer alteração desde a sua aprovação, completando, portanto, quase uma década sem sofrer as devidas adequações à dinâmica sócio econômica. Interessante notar que a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, já passou por quatro alterações em cinco anos de vigência (Leis Complementares nº 127, 128, 133 e 139).

Merece destaque o comentário do então Presidente da República ao final dos vetos a dispositivos da Lei Complementar nº 116, de 2003:

“Em razão dos vetos lançados, determinei à equipe de Governo empreender estudos com vistas à elaboração de projeto de lei complementar cumprindo eventuais adequações. Em breve espaço de tempo, encaminharei proposição neste sentido ao elevado crivo dos Senhores Congressistas.”

Ao lado do objetivo de atualizar a Lei Complementar nº 116, de 2003, é importante também destacar que o presente projeto de lei visa diminuir a dependência dos Municípios em relação às transferências constitucionais, em especial, o Fundo de Participação dos Municípios e as transferências relativas ao ICMS e ao IPVA.

### **Da Prevenção à Guerra Fiscal**

Feito este preâmbulo, cumpre registrar que a ampliação do rol dos serviços em que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS é devido no local da prestação, conforme incisos e parágrafos do art. 3º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, bem como, a fixação da alíquota mínima de 2%, por determinação da Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, apontavam resolver, ou ao menos mitigar, a guerra fiscal entre os entes federados.

A Emenda Constitucional nº 37, de 2002, pelo seu art. 3º abaixo transcrito, acresceu o art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

“EC nº 37/02

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 84, 85, 86, 87 e 88:

(...)

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.”

Dez anos depois da aprovação da Lei Complementar nº 116, de 2003, percebe-se que tais dispositivos não foram suficientes para resolver o problema da guerra fiscal entre os entes federados. Infelizmente, vários Municípios, ainda que estabeleçam em lei a alíquota mínima de 2%, ao concederem benefícios aplicados diretamente à base de cálculo, fazem com que a alíquota efetiva do imposto fique abaixo dos 2%.

Portanto, a prática de renúncia fiscal abaixo da alíquota mínima caracteriza-se como manifesta afronta a Emenda Constitucional nº 37, de 2002, e consequentemente ao Pacto Federativo, ferindo o princípio da igualdade entre os entes tributantes do ISS, acirrando a guerra fiscal.

Isto posto, e considerando a previsão constitucional de que cabe à lei complementar prevenir conflitos de competência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, I, propõe-se alterar

a Lei Complementar nº 116, de 2003, no sentido de estabelecer, nos casos em que o estabelecimento prestador e o estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço estejam localizados em territórios de entes tributantes distintos, responsabilidade ao tomador ou intermediário de serviço para recolher ao Município prejudicado o tributo, aplicada a alíquota mínima de 2%. Neste aspecto, o comando do artigo 146, I, é reforçado pelo inciso III do § 3º do art. 156, também da Constituição Federal, o qual prevê que cabe à lei complementar regular a forma e as condições como isenções e incentivos fiscais serão concedidos e revogados.

Neste sentido, os §§ 1º e 2º do art. 8-A consideram a situação típica em que o prestador de serviços esteja, de fato, estabelecido em Município diverso daquele do tomador de serviços e, portanto, sujeito à alíquota mínima de 2%.

No sentido de fazer observar o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal e prevenir a guerra fiscal, este projeto de lei complementar institui, como incentivo negativo, além da perda da arrecadação pela transferência de competência tributária prevista nos arts. 1º e 2º desta lei, a responsabilização, nos termos da legislação vigente, dos administradores públicos responsáveis pela gestão de finanças (Chefe de Governo e Secretário da respectiva Pasta) do ente tributante que descumprir o preceito constitucional aqui mencionado, conforme previsto no artigo 4º desta lei.

Trata-se, portanto, de norma indutora a uma gestão fiscal responsável com foco em efetiva arrecadação do tributo, de competência do ente tributante, que tenha sido por este instituído.

#### **Da Lista de Serviços**

A Lei Complementar nº 116, de 2003, merece, ainda, adequar-se no que diz respeito à lista de serviços anexa.

### **Do Item 1 da Lista de Serviços**

É notável o elevado grau de obsolescência de uma tecnologia informacional, seja em equipamentos, seja em sistemas lógicos. Da mesma forma, também é notável o dinamismo desse setor econômico em gerar novas tecnologias informacionais. A consequência é óbvia: geram-se dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços, ou mesmo, às novas formas de produzi-los.

Daí o cuidado, em especial no que se refere aos subitens do grupo 1 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, de conferir um grau de generalidade a cada descrição de modo a não somente identificar a atividade a ser tributada, como também de conferir ao subitem a necessária longevidade face à evolução tecnológica observada nesse setor econômico.

### **Da nova redação ao subitem 1.04 – Elaboração de programas de computadores “tablets”, “smartphones” e congêneres, inclusive a elaboração de jogos eletrônicos ou digitais**

O núcleo do subitem 1.04 é a elaboração de programas informacionais. No entanto, é necessário atualizar-se a descrição da mídia onde é instalado o programa desenvolvido. À época da redação original, “computador” tinha uma conotação ampla, mas, ao longo do tempo, a perdeu com o surgimento de outros equipamentos eletrônicos cada vez mais especializados. No entanto, esses equipamentos detêm uma característica em comum com o computador: a capacidade de incorporar programas informacionais.

Com a inclusão dos “congêneres de computadores” no subitem 1.04, pretende-se esclarecer que a elaboração de programas aplica-se a qualquer equipamento (hardware) que suporte (a semelhança de um computador) sistemas lógicos (programas) para o cumprimento de suas funcionalidades.



Ressalte-se que o programa desenvolvido e instalado em equipamentos outros que não o computador pode ser identificado no mercado por “software embarcado”. Ou seja, a atividade do prestador compreende o desenvolvimento de software desenvolvido com o fim específico de atender à necessidade de usuários de determinado equipamento que pode não ser um computador em seu sentido estrito.

#### **Da inserção do Subitem 1.09 – Computação em nuvem**

Na setor econômico de informática, a produção de serviços tem se especializado com o desenvolvimento de novas tecnologias ancoradas em equipamentos e sistemas, das quais destaca-se a “computação em nuvem”, impondo-nos a necessidade desta atualização da lista de serviços a fim de minimizar incertezas jurídicas sobre seu enquadramento.

A “computação em nuvem” disponibiliza um conjunto de recursos para a prestação de serviços remota. Possui um formato de computação no qual aplicativos, dados e recursos de TI são compartilhados e disponibilizados aos tomadores por meio de Internet. Destacam-se as seguintes operações em ambiente de nuvem:

- (i) a “Infraestrutura como um Serviço” que corresponde à utilização de uma infraestrutura com disponibilidade de capacidade de armazenamento fornecida pelo servidor, de acordo com a necessidade do cliente;
- (ii) a “Plataforma como um Serviço” que consiste na utilização em conjunto de equipamento e programas com um pacote de soluções, geralmente voltado ao desenvolvimento ou teste de sistemas de seu cliente; e,
- (iii) “Programas como um Serviço” que consiste no acesso remoto ao uso de um “software” disponibilizado pelo prestador via internet, sem que o tomador usuário faça o seu “download”.

E é uma prestação de serviço com valoração econômica própria. O prestador obriga-se a manter uma infraestrutura própria composta por mão de obra, equipamentos e programas.

Frise-se que “computação nas nuvens” já é uma realidade da qual todos os usuários da internet fazem parte, embora muitos não se deem conta.

**Das inserções dos Subitens 1.10 – Acesso à rede de computadores e congêneres, inclusive à Internet; e 1.11 – Disponibilização de conteúdos e aplicativos em página eletrônica e congêneres**

Também merecem constar da lista anexa, os serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores (internet), bem como, de disponibilização de conteúdos e serviços acessados pelas páginas eletrônicas, pelos motivos a seguir apresentados.

Os referidos serviços constam entre as atividades conceituadas técnica e juridicamente como serviços de valor adicionado, e definidas como sendo as atividades que acrescentam, a um serviço de telecomunicações que lhes dá suporte e com as quais não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. É esta basicamente a definição legal do art.61 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, conhecida como Lei Geral de Telecomunicações (LGT).

A referida lei também prevê, expressamente, que o “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” (Art.61, §1º).

A previsão legal acima acompanha a lógica técnica de que os provedores de acesso à internet não são titulares dos meios de transporte dos referidos “pacotes”.

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

de IP para utilização própria. No Brasil, a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP é a titular dos endereços IP.

Caso um usuário necessite de um número de IP para pôr em operação uma página eletrônica ("site"), a fim de disponibilizar aos usuários um determinado serviço ou conhecimento, poderá adquirir o direito de uso de IP fixo. De outro lado, é em razão dos usuários individuais, não detentores de IPs fixos, que há os provedores de acesso à Internet.

Explica, André Mendes Moreira<sup>1</sup>, que os provedores de acesso adquirem perante a FAPESP o direito de utilização de uma banda de endereços IP e, posteriormente, disponibilizam os mesmos aos seus assinantes (que recebem, a cada vez que solicitam ao provedor, um número de IP diferente, pois lhes é fornecido o primeiro que estiver disponível no momento da requisição de acesso à rede).

A segunda função do provedor de acesso é rotear os "pacotes" de informações enviados pelo usuário, para que os mesmos sejam encaminhados pelas vias disponíveis naquele momento.

Em síntese, ocorre a conexão à Internet quando o provedor identifica o usuário, verifica qual número IP está disponível e o cede ao assinante. A partir de então há a inserção do usuário na rede pública mundial que forma a Internet, direcionando-o à página eletrônica com o serviço ou informação solicitada. Nesse sentido, segundo André Mendes Moreira, "o provedor de acesso tão-somente fornece o meio (endereço IP) para conexão à Internet, além de direcionar o tráfego de dados para as melhores rotas disponíveis".

Pelo exposto acima, claro fica que os provedores de acesso à rede pública mundial de computadores (Internet) e, por consequência, às páginas eletrônicas (endereços eletrônicos) onde são ofertados serviços e conhecimentos aos usuários, não podem ser considerados fornecedores de serviço de telecomunicação, mas sim fornecedores de um serviço que

---

<sup>1</sup> A Tributação dos serviços de comunicação. São Paulo. Dialética, 2006.

acrescenta novas utilidades ao serviço de telecomunicação disponibilizado, e que, portanto, supõe a preexistência deste.

Diferentemente, o prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos a infraestrutura necessária ao transporte das mensagens, bem como as interfaces, dispositivos, equipamentos, etc, enfim, os elementos que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o "meio de comunicação". E este meio não é, definitivamente, fornecido pelos prestadores de serviço de valor adicionado, entre eles, o provedor de acesso à Internet.

Os provedores de acesso à internet se utilizam de rede de comunicação já existente, ou seja, o meio físico composto, por exemplo, por cabos metálicos ou ópticos (fibra ótica), ou por ondas de radiofrequência, transmitidas por meio de antenas de telefonia ou satélites. Esses provedores não fornecem condições para que a comunicação se realize e não dependem de autorização para funcionar, como os prestadores de serviços de comunicação. Portanto, prestam um serviço de valor adicionado, assim entendido como sendo aquele que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Conclui-se, pois, que esses provedores de acesso à internet não se enquadram como contribuintes do imposto previsto no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 e sim como contribuintes do ISS, motivo pelo qual se propõe inserir na lista de serviços anexa à lei complementar nº 116 de 2003, o texto do referido projeto de lei.

A jurisprudência confirmou o exposto acima de que o serviço de provedor de acesso a internet não é serviço de telecomunicação, e sim serviço de valor adicionado ao de comunicação, não estando, portanto, previsto na competência tributária dos Estados, inserida no Artigo 155 da Constituição Federal de 1988. A título de ilustração, destacamos o inteiro teor das “ementas”

paradigmáticas do STJ em Recurso Especial nº 456.650-PR e dos respectivos Embargos de Divergência:

**“RECURSO ESPECIAL Nº 456.650 - PR (2002/0099939-5)**

**RELATORA : MINISTRA ELIANA CALMON**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET - LEI 9.472/97.

1. Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.

2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1º, art. 61).

3. Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido.

Brasília-DF, 24 de junho de 2003 (Data do Julgamento)

**MINISTRA ELIANA CALMON”**

**"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 456.650 - PR (2003/0223462-0)**

**RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO**

**R.P/ACÓRDÃO : MINISTRO FRANCIULLI NETTO**

**EMENTA**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS.

Da leitura dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal, e 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária.

Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, *"a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado"* ("Acesso a Serviços Internet", Resultado da Consulta Pública 372 - ANATEL).

A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da ANATEL, define, em seu artigo 4º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, *"o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet"*. Em seu artigo 6º determina, ainda, que *"o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte"*.

Por outro lado, a Lei Federal n. 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu artigo 61, dispõe que o 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"*. O caput do mencionado artigo define o referido serviço como *"a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações."*

O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal.

Não oferece, tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

*Na lição de Kiyoshi Harada, "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."*

O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

*Conforme pontifica Sacha Calmon, "o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no processo de produção do último."*

*Nessa vereda, o insigne Ministro Peçanha Martins, ao proferir voto-vista no julgamento do recurso especial embargado, 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. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei."*

Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do

conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS.

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.

Segundo salientou a doutra Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, *"independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS"*.

Embargos de divergência improvidos.

Brasília (DF), 11 de maio de 2005 (Data do Julgamento).

**MINISTRO FRANCIULLI NETTO**, Relator.

**MINISTRO LUIZ FUX**

Cabe destacar trecho do voto-vista do Ministro Francisco Falcão, que acompanhou o voto vencedor do Ministro Franciulli Netto, entendendo tratar-se de tributação pelo ISS, desde que previsto na lista de serviços:

“(…)

Em face do serviço de provimento de acesso à internet classificar-se como serviço de valor adicionado, nos moldes do disposto no art. 61 da Lei nº 9.742, 16/7/1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual.

No entanto, remanesce na esfera tributária do ente municipal o poder de tributar, fazendo incidir o ISS - Imposto Sobre Serviços, quando a prestação deste serviço



estiver especificada na lista de serviços que estabelece os serviços que serão fato gerador deste imposto municipal, especificação atualmente inexistente, haja visto que o serviço de provimento de acesso à internet não se encontra inserido na lista de serviços a fim de incidir o ISS.

Logo os provedores de acesso exercem atividade não sujeita ao ICMS mas ao ISS, dependendo para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços.

(...).”

Por fim, a Súmula 334 do STJ, abaixo reproduzida, pacificou o entendimento da impossibilidade de tributação dos provedores de acesso à internet pelo ICMS:

“Súmula 334 do STJ (DJ 14.02.2007): ICMS - Incidência - Provedores de Acesso à Internet - O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

**Da inserção do subitem 1.12 – Hospedagem de dados, inclusive áudio e imagem, de páginas eletrônicas, de aplicativos quaisquer e de congêneres**

Já os serviços de hospedagem são atividades econômicas que adquiriram identidade própria e alto grau de especialização. A importância que o serviço de hospedagem assumiu entre as atividades de tecnologia da informação justifica proposta de seu destaque dos demais serviços enquadrados no subitem “1.03 – *Serviços de processamento de dados*”, da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003.

Ainda que se trate de serviço de fornecimento de infraestrutura de tecnologia da informação (*hardware*, *software* e redes públicas ou privadas) para processamento de dados, estes aplicativos são voltados especificamente à hospedagem de dados, oferecendo outros serviços próprios, tais como a transferência contínua de som e imagem, através da internet, neles hospedados.

**Da inserção do Subitem 1.13 – Cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por “streaming”**

Finalmente, conclui-se a proposta de adequação do item 1 da lista de serviços às novas especificidades tecnológicas observadas no mercado, com a inserção desta nova atividade: a cessão temporária de arquivo de áudio, vídeo e imagem, inclusive por “streaming”.

De imediato, cabe esclarecer que se trata de atividade de valor adicionado ao serviço de telecomunicação, portanto, sujeita ao ISSQN.

Em linha gerais, trata-se da disponibilização de acesso a informação [multimídia](#) (som, Imagem e vídeo) para uso temporário em dispositivos computacionais, a exemplo de computadores, “tablets”, “smartphones” e outros dispositivos, arquivada pelo prestador, disponibilizada ao usuário, para que este possa reproduzi-la conforme regras próprias. Como exemplos de mercado cita-se a Itunes Store e o Netflix, ambos prestadores que oferecem serviços de cessão temporária de filmes.

**Das inserções dos Subitens 3.06 – Locação empresarial de bens móveis, e 3.07 – Locação empresarial de bens imóveis**

A atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal corrobora o entendimento de um conceito amplo de “serviço de qualquer natureza”, para fins da incidência do ISS, previsto no art.156, III, da Constituição de 1988, conceito este radicado na Ciência Econômica, pelo qual ocorre a produção de uma atividade humana voltada à satisfação de uma necessidade que não se apresenta sob a forma de bem material, sendo de qualquer natureza, ou seja, qualquer forma ou espécie de venda de serviço, entendido como bem imaterial.

Isso pode ser observado nos Acórdãos dos RE nº 547.245-SC e do RE nº 592.905-SC (data de julgamento: 02 de dezembro de 2009), em que, por dez votos a um, entendeu-se tributável o *leasing* financeiro e o *lease back*, em que pese não se inserirem no conceito de obrigação de fazer.

Isso fica claro nos trechos de alguns votos dos dois Acórdãos, como os excertos abaixo:

Ministro Joaquim Barbosa, no RE nº 547.245-SC:

*“Não se discute que um dado texto não possa significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, pois, como observou Umberto Eco, “existem interpretações clamorosamente inaceitáveis” para uma dada comunidade lingüística.*

*Contudo, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, e muitas delas são ambíguas, como registra Alf Ross.*

*A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deve entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (arts.593-609 da Lei 10.406/2002). O Código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços sem, contudo, trazer qualquer elemento para a estipulação do conceito (Lei 3.071/1916, arts.1.216 a 1.236).*

*Por seu turno, a Lei 8.078/1990 (Código do Consumidor), considera serviço ‘qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista’. Como se vê, ainda que ‘prestação de serviços’ se limitasse à ‘obrigação de fazer marcada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem’, em interpretação baseada no texto do Código Civil, a expressão não é unívoca se considerada a estipulação legal no seio das relações privadas de consumo. E tal estipulação legal é constitucional, como decidiu esta Corte por ocasião do julgamento da ADI 2.591.*

*Ainda que se socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza.*

*A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e **inequívoco** para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de **estabilização** com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos.*

*A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela **Constituição** não podem ser violados por legislação também infraconstitucional.”*

Conclui, no mesmo sentido, o Ministro Eros Grau, Relator:

*“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada do texto da Constituição.”*

A doutrina de Andrei Pitten Velloso não diverge desse entendimento, quando assevera, especificamente quanto ao ISS, que:

*“Sem ingressar no mérito do conceito constitucional de serviços, cabe apenas assinalar a possibilidade de prevalecer um conceito extrajurídico em detrimento de um conceito jurídico, desde que afastada com base em argumentos bastantes, a presunção que exista em favor da prevalência do significado técnico-jurídico.”<sup>2</sup>*

A única limitação para se tributar, pelo ISS, os serviços de qualquer natureza, é a necessidade de sua expressa previsão em lei complementar, conforme assentada jurisprudência do STF (RE nº 361.829 RJ).

Corroborando todo o exposto acima, o julgado no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623 RJ (data do julgamento: 22 de fevereiro de 2011) reiterou a adoção de um conceito amplo de “serviço de qualquer natureza” aliado à necessidade previsão específica do serviço em lei complementar, ao entender constitucional a incidência do ISS sobre o serviço de Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (subitem 3.02 da lista de serviços da Lei complementar nº 116/2003), conforme voto do Ministro Relator, Gilmar Mendes, cujo trecho se transcreve abaixo:

“Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência do ISS, sobretudo após a edição da Lei complementar 116/2003, que adota nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.”

Contudo, apenas para se evitar a tributação, pelo ISS, de atividades de locação não propriamente conduzidas com um caráter empresarial, propõe-se a previsão dos referidos subitens com a adjetivação “empresarial” às locações, para se excluir, de sua incidência, por exemplo, as locações feitas por pessoas físicas cuja rendimento principal não advenha dessas atividades.

**Das inserções dos Subitens 7.23 - Saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitário e congêneres, e 7.24 – Tratamento e purificação de água**

Atualmente, existem cerca de 40 companhias privadas prestando serviços de saneamento no Brasil. Essas empresas atendem aproximadamente 7 milhões de pessoas em 63 municípios.

Hoje em dia, a concessão desses serviços a atores do setor privado não justifica a sua não tributação pelo ISS, já que estão inseridos no campo dos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço, previsão do § 3º do art. 1º da Lei complementar nº 116/2003, o que já acontece em diversos outros setores da economia em que o serviço público é concedido a entes do setor privado.

**Da inserção do Subitem 13.05 – Composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos e embalagens, manuais técnicos e de instrução quando ficarão sujeitos ao ICMS**

Propõe-se a alteração do subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para conferir maior segurança jurídica aos contribuintes prestadores dos referidos serviços.

É que a falta de expressa indicação, no atual subitem 13.05, da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003, de que os serviços de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia, só estariam sujeitos ao ISS quando aplicados em objetos não destinados à comercialização ou industrialização tem gerado a atuação, dos respectivos Fiscos, no sentido de se cobrar não só o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), mas também o ICMS (Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ocasionando a bitributação, vedada em nosso ordenamento.

Essa insegurança tem ocasionado prejuízo não só para os contribuintes e consumidores finais envolvidos, mas também para o Estado, devido à grande demanda ao Poder Judiciário para ver resolvida as contendas que surgem a respeito.

Nesse sentido, a Associação Brasileira de Embalagem – ABRE ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4389) no Supremo Tribunal Federal, em que alega, conforme o Relator do processo (Ministro Joaquim Barbosa), que “diversos municípios interpretam o texto controvertido de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária de processo produtivo de embalagens”, e que, equivocadamente, “os municípios cindem a composição gráfica do processo de industrialização e comercialização para fazer incidir, de modo autônomo, o ISS, sendo que, para elas, “quaisquer atividades relativas à composição gráfica são absorvidas pelo objeto final da operação, que é a venda das embalagens”, concluindo que “a operação mercantil deveria sofrer a incidência apenas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS”.

O Relator (Ministro Joaquim Barbosa), atendendo, em sede de medida cautelar, o pleito da ABRE, proferiu voto, acolhido por unanimidade, no sentido de que, “para o aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, nenhuma qualidade intrínseca da produção de embalagens resolverá o impasse”, estando a solução no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo, e que, “conforme se depreende dos autos, as embalagens têm função técnica na industrialização, ao permitirem a conservação das propriedades físicoquímicas dos produtos, bem como o transporte, o manuseio e o armazenamento dos produtos”, podendo ainda, tais embalagens, por força da legislação, “exibir informações relevantes aos consumidores e a quaisquer pessoas que com ela terão contato”, tratando-se de típico insumo.

Concluiu, assim, pela concessão da “medida liminar pleiteada, para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS”.

Assim, o que se pretende com o presente projeto é colocar na Lei Complementar 116/2003, o que já é tida como a interpretação mais acertada pela decisão unânime do STF, ainda que em

medida liminar, dando, por conseguinte a necessária segurança jurídica à relação Fisco-Contribuinte, evitando novos transtornos.

**Da inserção do Subitem 13.06 – Produção, gravação, edição, legendagem e distribuição de filmes, video-tapes, discos, fitas cassete, compact disc, digital video disc e congêneres, quando feita por solicitação de outrem ou por encomenda**

A proposta do referido subitem atende plenamente não só a jurisprudência atinente ao caso (RE nº 179.560-SP, RE nº 194.705-SP e RE nº 196.856-SP), mas a própria razão de veto presidencial de subitem de texto semelhante, relativo à Lei complementar nº 116/2003.

É que a expressão final do texto ora proposto (“quando feito por solicitação de outrem ou por encomenda”) diferencia o referido serviço daquela atividade em que as empresas se dedicam à comercialização de fitas por elas próprias gravadas, com a finalidade de entrega ao comércio em geral, sem qualquer tipo de encomenda, a qual se sujeita ao ICMS.

Legitima-se, pois, a tributação, pelo ISS, do referido serviço, quando feito por solicitação de outrem ou por encomenda.

**Da inserção do subitem 17.25 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita**

O então subitem 17.07 (*veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio*), pertencente ao item 17 da lista de serviços anexa (serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres), quando à época levado a sanção, foi vetado pelo Presidente da República pelas seguintes razões:



#### “Razões do veto

O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. **Assim, ter-se-ia, in casu, hipótese de incidência tributária inconstitucional.** Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993." (grifo nosso)

Da leitura do veto conclui-se que o subitem 17.07 não prosperou pelo fato de contemplar a referida veiculação também por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão, o que representa hipótese de incidência tributária inconstitucional, nos termos da alínea “d”, inciso VI, artigo 150 da Constituição Federal. Por seu turno, a nova proposta como subitem 17.25, exatamente ao excepcionar jornais, periódicos, rádio e televisão do campo de incidência do ISS, devolve legalidade ao texto.

#### **Da alteração da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990**

A proposta apresentada na minuta ora em análise tem a finalidade de corrigir a distorção cometida quando determinada empresa, que vende mercadorias em filiais distribuídas por vários Municípios, emite nota fiscal apenas pelo estabelecimento onde se localiza o seu centro de distribuição. Neste caso, o valor adicionado será computado apenas para o Município onde

estiver localizado o centro de distribuição da referida empresa, sem que isso gere qualquer benefício aos Municípios onde são efetivamente comercializadas as mercadorias.

### **Das Considerações Finais**

Assim, comprovado o relevante interesse público na adoção das medidas contempladas no presente Projeto de Lei Complementar, justifica-se o encaminhamento do presente ao Congresso Nacional, ressaltando-se a confiança no alto espírito público dos membros do Legislativo que, certamente, darão o necessário aval à medida ora proposta.

Sala das Sessões,

**Senador ROMERO JUCÁ**