

**ICMS: REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO PARA O “VOIP” E A RECENTE
DECISÃO DO TJSP**

*SALES TAX: TAX BASIS REDUCTION TO VOIP AND THE LATEST TRIBUNAL OF
JUSTICE OF SÃO PAULO DECISION*

Rubya Floriani dos Anjos

rubyafloriani@gmail.com

Doutoranda, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP

Professora da Faculdade de Direito Damásio de Jesus

Consultora Jurídica em São Paulo

RESUMO:

Tributar os serviços de comunicação é um tema controverso e, diante da evolução tecnologia nesta área o assunto torna-se mais complexo, especialmente quando envolve o “VoIP”. Este artigo pretende verificar se a redução de base de cálculo do ICMS atualmente aplicável aos Provedores de Acesso à internet também poderia estender-se ao “VoIP”, analisando criticamente recente decisão do TJSP sobre o tema¹.

Palavras-chave: ICMS. Serviços de Comunicação. “VoIP”.

ABSTRACT

Taxing communication services is a questionable topic and due to the technological revolution in this field it turns into a more complex subject, specially when it involves VoIP. This paper aims to check if the sales tax basis reduction presently charged on Internet Access Providers could also be done to VoIP, and critically analyses the latest Tribunal of Justice of São Paulo decision about it.

Key-words: Sales taxes. Communication services. VoIP.

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO. 1. Contexto. 2. ICMS-Comunicação e prestação de serviços de comunicação. 3. Serviços de Provimento de Acesso à Internet e “VoIP” – Voz sobre IP – algumas características e enquadramento, ou não, ao ICMS. 4. Da decisão do TJSP. CONCLUSÕES. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

¹ Cabe salientar que não tivemos acesso aos autos, apenas à decisão.

INTRODUÇÃO

Em 04/11/2011 foi publicada decisão do TJSP² onde se discutiu a possibilidade de a redução de base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS nº 78/2001, devidamente incorporado pelo RICMS/SP³, ser aplicado também ao “VoIP”.

O incentivo fiscal disposto no Convênio ICMS⁴ referido é direcionado os serviços de Provimento de Acesso à Internet. Para eles concede-se a diminuição da base de cálculo do tributo de forma que a alíquota resulte em 5% (cinco por cento)⁵.

Requer-se, portanto, que o mesmo tratamento fiscal concedido ao Provimento de Acesso à Internet aplique-se ao “VoIP”. Porém cabe indagar: Por qual motivo pede-se essa equiparação? Como se posicionou TJSP? Qual conceito de comunicação tributável pelo ICMS? Que há em comum entre o “VoIP” e o Provimento de Acesso à Internet? São serviços realmente sujeitos à incidência do ICMS? É isso que pretendemos abordar nesse artigo, expondo nosso ponto de vista.

Ademais, queremos chamar a atenção ao cuidado que se deve ter com a *aparente possibilidade de não se tributar o serviço de voz mediante “VoIP” pelo ICMS* como a decisão do TJSP abordou.

1. Contexto

O avanço tecnológico em qualquer setor acaba gerando dúvidas no enquadramento dos fatos às normas para fins de tributação, e o precedente mais relevante, em matéria de ICMS-

² Processo 0010093-14.2010.26.0053 – 7ª Vara Fazenda Pública – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – disponível em www.tjsp.gov.br.

³ Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto Estadual nº 45.490/00): “Anexo II, artigo 23 – (INTERNET – PROVEDOR DE ACESSO) – Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na prestação onerosa de qualquer serviço de comunicação, na modalidade acesso à Internet, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação...”

⁴ Vide Lei Complementar nº 24/75: “Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica: I - À redução da base de cálculo; ...”

⁵ Reduz-se a base de cálculo em 80% e aplica-se a alíquota de 25%.

Comunicação, envolveu a análise dos impostos incidentes sobre a prestação dos serviços de Provimento de Acesso à Internet e culminou no REsp nº 456.650⁶ onde firmou-se o entendimento de que este serviço não deve sofrer a incidência nem do ICMS e nem do ISS.

Para o STJ não se deve tributar pelo ICMS por ser considerado Serviço de Valor Adicionado nos termos do § 1º do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações – LGT – (Lei nº 9.472/97):

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

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações** que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. (**grifos nossos**).

Sobre o assunto foi editada Súmula:

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

Observando-se as definições de Serviço de Telecomunicação e Serviço de Valor Adicionado nos termos da LGT, respeita-se a determinação do art. 110 do CTN, *in verbis*:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Isto é, para fins de tributação, a lei tributária do ICMS, não pode chamar de comunicação o que a Lei Geral de Telecomunicações houver definido de forma diferente.

Por outro lado, também foi vedada a incidência do ISS, por não constar expressamente na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/2003, em consonância com posicionamento

⁶ Vide Embargos de Divergência no REsp nº 456.650-PR.

do STF, no sentido de que os serviços, para se sujeitarem à tributação pelo ISS devem constar na referida Lista⁷.

Em apertada síntese foi com base nos fundamentos acima que decidiu o STJ.

Neste contexto, com base na justificativa de que o serviço de Provedimento de Acesso à Internet não se enquadra como serviços de comunicação e sim em serviços de valor adicionado, que se aventou a possibilidade de o “VoIP⁸” também ser reconhecido como tal, mas com um fator adicional: também foi discutido – para o “VoIP” – o recolhimento de 5% (cinco por cento) a título de ICMS com fulcro no Convênio ICMS nº 78 de 2001.

Isso traz à baila uma questão de fundo conceitual relevante que precisa ser tratada para a adequada compreensão do problema:

O Provedimento de Acesso à Internet deve ou não ser tributado pelo ICMS; sobre qual conceito de comunicação pode incidir ICMS?

Se equiparar o Provedimento de Acesso à Internet ao “VoIP” servir para demonstrar que o “VoIP” também é Serviço de Valor Adicionado, talvez não devêssemos nem falar em tributação de ICMS ou ISS, visto que o STJ afastou a incidência nesta circunstância.

Em seu relatório o MM. Juiz entendeu que sobre o “VoIP” prestado de maneira pura, não haveria ICMS. Todavia, com base nos fundamentos que apresentaremos a seguir veremos *os serviços de voz* ofertados por meio da tecnologia “VoIP” devem ser tributados normalmente pelo ICMS-Comunicação.

2. ICMS-Comunicação e prestação de serviços de comunicação

⁷ A lista é taxativa, mas comporta interpretação extensiva. Vide: RE nº 71.177/74 – SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin e RE nº 77.183/74 – SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Há que se salientar a forte posição de Aires. F. Barreto contra a taxatividade da lista. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 105 e ss.

⁸ Para aspectos técnicos do “VoIP” sugerimos consultar: Fernando Neto Botelho. *VOIP versus ICMS*. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (Org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

Saber quais acontecimentos podem ser tributados requer investigação primária na Constituição da República de 1988. O modelo adotado pelo Brasil para discriminação das competências é rígida. Para o ICMS, precisamos analisar o art. 155 da Carta de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação [...]

Vemos três hipóteses sobre as quais os Estados e o Distrito Federal podem eleger para instituir o imposto: a) operações de circulação de mercadoria; b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; **c) prestações de serviços de comunicação.**⁹

Interessam-nos as prestações de serviços de comunicação, que precisam ser definidas para sabermos o que pode sofrer a incidência do ICMS e o que não pode. Essa tarefa é complexa e já abordamos pormenorizadamente¹⁰, neste momento, porém, abordaremos de forma sintética.

O conceito de prestação de serviços de comunicação pode ser compreendido consoante abaixo¹¹:

- a) é a prestação de serviços de comunicação que deve ser considerada e não a comunicação, ou seja, não interessa saber se efetivamente ocorreu a comunicação, importa a existência de um meio disponível para que a comunicação aconteça (este meio é fornecido por terceiro alheio à relação comunicativa);
- b) esta prestação de serviços de comunicação deve ser onerosa, isto é, decorrente de um negócio jurídico, acordo de vontades;
- e) considerando os cinco elementos do processo comunicacional¹² – emissor, código, canal, mensagem e receptor:

⁹A redação desse artigo, conforme afirma Roque Antonio Carrazza alberga pelo menos cinco impostos diferentes: a) imposto sobre operações mercantis, isto é, sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre prestação de serviços de comunicação; d) imposto sobre produção, importação, circulação e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e; e) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-37.

¹⁰ A tributação do serviço de VoIP. *Revista de Direito Tributário*, v. 97, São Paulo: Editora Malheiros, 2007 p. 130-142. Vide também, nossa tese de mestrado: *Conceito de prestação de serviços de comunicação do ICMS e o Processo Comunicacional*. São Paulo: PUC/SP, 2008.

¹¹ Op. cit. pp. 140-141.

- i) prestar serviços é a colocação à disposição do canal (de forma onerosa) por um terceiro que não é nem emissor, nem receptor, ele será o prestador;
- ii) o homem deve preencher o papel de emissor, bem como de receptor – com essa posição já se afasta a possibilidade de tributação dos serviços de Provedimento de Acesso à Internet pelo ICMS – ;
- iii) por fim, não é necessário que a comunicação efetivamente aconteça, basta que o prestador torne disponíveis os meios em condições adequadas para isso, como já foi indicado.

Estas são as características que devemos considerar para determinar se o serviço é efetivamente de comunicação que deva sofrer a tributação pelo ICMS.

3. Serviços de Provedimento de Acesso à Internet e “VoIP” – Voz sobre IP – algumas características e enquadramento, ou não, ao ICMS.

A Internet é composta por diversos computadores interligados que formam uma rede, na qual trafegam muitos dados, também é conhecida como "rede das redes", pois não é uma rede única, mas a reunião de várias outras redes menores. O provedor de acesso à internet, como o nome sugere, possibilita ao tomador deste serviço a conexão à rede mundial de computadores.

Sendo a Internet, um conjunto de redes de máquinas repleto de dados, informações, o *mero provimento* da conexão à internet não é suficiente para que a emissão, transmissão etc,

¹² Baseado nas lições de Roman Jakobson (*Linguística e Comunicação*. 26. ed. São Paulo: Cultrix, 2005), a respeito do processo de comunicação, PAULO DE BARROS CARVALHO, indica seis elementos presentes: remetente; mensagem; destinatário; contexto; código e contato (ou canal). E sintetiza como essenciais cinco elementos: *emissor – canal – mensagem – código e receptor* e explica:“(1) *emissor*: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) *canal*: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.); (3) *mensagem*: é a informação transmitida; (4) *código ou repertório*: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) de signos; (5) *receptor*: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.” (*grifos do autor*). Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: *Revista dialética de direito tributário* n 73. São Paulo: Dialética, 2001.

das informações, configure o canal/meio, pois não é meio posto à disposição já que é necessário, para tanto, conectar-se aos canais eletrônicos (ou sistema de telefonia). Além disso, quando se provê o acesso à internet, considerando nosso conceito de comunicação tributável é imprescindível a presença do homem nas duas pontas do processo comunicacional a partir da contratação do canal, exercer seu direito à comunicação quando quiserem.

Ora, no Provimento de Acesso à Internet as características indicadas no item anteriores não são preenchidas¹³: o homem, quando acessa a internet, não exerce o papel de emissor, porque as máquinas que são consultadas não podem ocupar o papel do homem nesse processo; há, certamente, um registro uma identificação das informações fornecidas, mas são apenas números de máquinas, que não possibilitarão que um homem (porque não há), na outra ponta, realize um diálogo com aquele que acessou a internet.

Esses são nossos fundamentos para a não-incidência do ICMS, o STJ, por sua vez, também decidiu pela não tributação, porém sob o argumento de que se trata de Serviços de Valor Adicionado e não comunicação, como explicamos¹⁴.

Já, o serviço de “VoIP” (Voice over Internet Protocol) ou VON (Voice on Net) - a Voz sobre IP - como é chamado no Brasil é resultado do desenvolvimento tecnológico em telecomunicações. Ele torna possível estabelecer conversações telefônicas em uma Rede IP (Internet Protocol), tornando a transmissão de voz mais um dos serviços suportados pela rede de dados. Os programas mais conhecidos são o MSN, o Skype, Yahoo.

O “VoIP” possibilita que, por meio da rede de computadores (a Internet) ocorra a transmissão de voz em tempo real entre dois computadores e também entre o computador e um telefone tradicional. A Anatel em 09/11/2005, em esclarecimento a respeito da oferta de serviços de voz pelo “VoIP”, informa que não pode regular *tecnologia*, mas relata que ela pode ser considerada sob três aspectos:

- a) comunicação de voz efetuada entre dois computadores pessoais, utilizando programa específico e recursos de áudio do próprio computador e com acesso limitado a usuários que

¹³ De acordo com o princípio da tipicidade tributária, para que ocorra a subsunção do fato à norma todas as características devem ser preenchidas.

¹⁴ Também entendem pela não incidência do ICMS: Paulo de Barros Carvalho. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário São Paulo*: Dialética, n. 73, 2001; André Mendes Moreira. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006; Júlio Maria de Oliveira. *Internet e Competência*. São Paulo: Dialética, 2001.

possuam tal programa. Este caso, conforme considerado internacionalmente, não constitui serviço de telecomunicações, mas Serviço de Valor Adicionado (SVA);

b) comunicação de voz no âmbito restrito de uma rede corporativa ou na rede de uma prestadora de serviços de telecomunicações, de forma transparente para o assinante, efetuada entre equipamentos que podem incluir o aparelho telefônico. Este caso é caracterizado como serviço de telecomunicações e é exigida a autorização para exploração de serviço de telecomunicações, para uso próprio ou para prestação a terceiros;

c) comunicação de voz de forma irrestrita com acesso a usuários de outros serviços de telecomunicações e numeração específica, recurso este objeto de controle pelo órgão regulador. Estas são, sem qualquer margem de dúvida, características de serviço de telecomunicações de interesse coletivo para o qual é imprescindível uma autorização da Agência e cuja prestação deve estar em conformidade com a regulamentação.

Em resumo o serviço “VoIP” pode se dar entre computadores; entre redes de empresas privadas, e; entre computador e um número de telefone convencional e vice-versa (entre um número convencional e um computador).

Neste comunicado, apesar da Anatel dizer que o “VoIP” é uma tecnologia, quando discorre sobre seus aspectos ou formas de manifestação conforme os itens reproduzidos, afirma também em suas duas últimas hipóteses que são serviços, e serviços de telecomunicação (consoante a LGT). Isso no permite falar em “VoIP” enquanto serviço, mediante uso de tecnologia específica e avançada.

Comparando as notas do conceito de comunicação indicadas com as hipóteses presentes no Comunicado da Anatel é possível concluir que na alínea a), não há realmente que se falar em serviços de comunicação, e, portanto, em incidência do ICMS, porque inexistente fornecimento, a título oneroso, do canal. ***O que pode ser vendido é o software, ou algum equipamento específico ser alugado.*** Nos demais casos, no entanto, isto é, alíneas b) e c), todos os critérios para conformação do conceito de comunicação tributável estão presentes, de modo que o ICMS deve incidir à alíquota de 25% no Estado de São Paulo¹⁵.

¹⁵ Convênio ICMS nº 55/2005 “Cláusula Primeira”, autorização para que Estados tribuam, pelo ICMS, receitas advindas do provimento de VoIP. A disposição: “Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização”.

4. Da decisão do TJSP

Seguindo a argumentação do STJ – no sentido de que o SVA – Serviço de Valor Adicionado – não pode se sujeitar ao ICMS – por terem sido excluídos expressamente pelo art. 61 da LGT da definição dos serviços de comunicação, o MM. Juiz assim decidiu¹⁶:

“Em decorrência do princípio da estrita legalidade, da tipicidade tributária e da impossibilidade da norma tributária alterar definições de conceitos previstos em lei, amparados pela Constituição Federal, não há a incidência do ICMS sobre o SVA (Serviço de Valor Adicionado).”

Fazendo rica fundamentação legal, critica a existência do Convênio ICMS nº 78/2001 que reduziu a base de cálculo para os serviços de Provedimento de Acesso à Internet, por ser fato gerador fora do campo de incidência desse imposto e observa:

“ ... não foi outra a intenção do mencionado Convênio ICMS nº 78/2001, que a de evitar considerável perda de arrecadação, autorizando os Estados signatários e o Distrito Federal a reduzir a base de cálculo do ICMS, para 5% na hipótese de serviços de telecomunicações prestados sob a modalidade de acesso à Internet (PSCI).

Entretanto, apesar da base de cálculo, o PSCI continua sendo um Serviço de Valor Adicionado (SVA) e, conseqüentemente, não há incidência do ICMS.¹⁷”

No tocante ao “VoIP”, assevera que se trata de um Serviço de Valor Adicionado, por própria definição da Anatel, consoante Resolução 73/1988¹⁸.

Por fim, transcreve o Comunicado da Anatel, que citamos na íntegra também no item 3 supra, ressaltando que a tecnologia em si não é regulamentada pela Anatel e que:

“A empresa que oferece *serviço de voz* sobre a rede IP é denominada ‘Provedora VoIP’, possibilitando aos usuários iniciar e terminar uma comunicação por voz entre dois

¹⁶ Vide p. 6 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

¹⁷ Vide p. 9 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

¹⁸ “Voz sobre IP (VoIP) é um conjunto de tecnologias que usam a internet ou redes IP privadas para a comunicação de voz, substituindo ou complementando os sistemas de telefonia convencionais. A Anatel não regulamenta as tecnologias, mas os serviços de telecomunicações que delas se utilizam. A comunicação de voz

computadores e/ou equipamentos que permitam esta comunicação via rede IP, tal como o aparelho ATA, telefone IP etc.¹⁹” (*grifos nossos*)

Afirma que o serviço também pode ser prestados iniciando-se uma comunicação por voz na rede IP e terminando em rede pública; ou ainda que o “VoIP” seja utilizado com parte dos serviços prestados, ou seja, que determinada parte do tráfego se dê pela rede IP fazendo uso da tecnologia “VoIP”²⁰.

Ele reconhece que há mais de uma maneira de oferta do “VoIP” e que, dependendo da forma como é prestado, pode ser considerado serviço de telecomunicação e, portanto sujeito ao ICMS, porém, para ele, isso somente ocorrerá “se possibilitar iniciar e terminar na rede pública, com o fornecimento de numeração e ofertado por empresa de telecomunicação. Em todos os demais casos é Serviço de Valor Adicionado”²¹.

Ainda dispõe a respeito dos mesmos elementos do processo comunicacional que já citamos²² indagando da existência de canal à disposição de terceiro oferecida pelo Provedor do “VoIP” e respondendo que, para tanto que:

“a tecnologia VoIP não possui uma estação de comunicação própria. Ela apenas se utiliza de uma rede IP, alheia e pré-existente, para transmissão da voz, por meio e transformação desta em dado multimídia. É, em suma, mera usuária da rede telecomunicativa, não titular.”²³”

Porém, também ressalva: “Caso a ‘provedora de VoIP forneça a infraestrutura e a respectiva capacidade de transmissão e recepção de informações ao usuário final, esta estará prestando um serviço de telecomunicações ...”²⁴”

Por fim, conclui:

“... o provedor de ‘VoIP’, em qualquer de suas modalidade, não presta serviço de comunicação, na exata medida em que não disponibiliza o suporte físico necessário ao estabelecimento da relação comunicativa. Utiliza-se, deveras, de um serviço prestado por

utilizando computadores conectados à internet – uma das aplicações desta tecnologia – é considerada Serviço de Valor Adicionado, não sendo necessária autorização da Anatel para prestá-lo.”

¹⁹ Vide p. 11 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

²⁰ Vide p. 11 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

²¹ Vide p. 12 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

²² Vide item 2 e nota de rodapé 12.

²³ Vide p. 14 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

²⁴ Vide p. 11 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

outrem, para fornecer um *plus* em um suporte de comunicação já existente, caracterizando-se, conseqüentemente, como prestador de um Serviço de Valor Adicionado (SVA), não podendo sofrer incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS²⁵”.

CONCLUSÕES

Explicamos que o serviço de Provimento de Acesso à Internet não deve ser tributado pelo ICMS, pois, o homem, quando acessa a internet, não exerce o papel de emissor. As máquinas que são consultadas não podem ocupar o papel do homem nesse processo; não se estabelece um diálogo com aquele que acessou a internet, em desatendimento às características indicadas como essenciais para fins de tributação pelo ICMS. Ademais disso, considerando a decisão do STJ, trata-se efetivamente de um Serviço de Valor Adicionado que não deve ser tributado nem pelo ICMS e nem pelo ISS.

Quanto ao serviço “VoIP” ele torna possível a transmissão de voz através da Rede IP. De acordo com a nota de esclarecimento sobre a oferta de serviços de voz pelo “VoIP” emitida pela Anatel em 2005 ela pode se dar (em resumo): entre computadores; entre redes de empresas privadas e; entre computador e um número de telefone convencional e vice-versa (entre um número convencional e um computador).

Apesar de dizer que o “VoIP” é uma tecnologia, quando aborda seus aspectos ou formas de manifestação afirma também que é serviço, e serviço de telecomunicação (consoante a LGT). Do mesmo modo que o MM Juiz relatou em sua decisão.

Isso nos permite falar em “VoIP” enquanto serviço de comunicação, mediante uso de tecnologia específica e avançada. Permitindo-nos concluir que a tributação do “VoIP” pelo ICMS dependerá, portanto, da análise da forma de prestação deste serviço, que deve ser conformar no conceito de comunicação que estabelecemos, que faremos abaixo:

Comparando-o com as hipóteses presentes no Comunicado da Anatel é possível concluir que apenas na primeira hipótese: comunicação entre computadores; não há serviços de comunicação, pois inexistente fornecimento, a título oneroso, do canal. Nos demais casos

²⁵ Vide p. 15 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

todos os critérios para conformação do conceito de comunicação tributável estão presentes, de modo que o ICMS deve incidir.

Neste ponto, portanto, é *mui* respeitosamente que discordamos do MM Juiz quando afirma que no caso abaixo não haveria tributação pelo ICMS.

“A empresa que oferece *serviço de voz* sobre a rede IP é denominada ‘Provedora VoIP’, possibilitando aos usuários iniciar e terminar uma comunicação por voz entre dois computadores e/ou equipamentos que permitam esta comunicação via rede IPA, tal como o aparelho ATA, telefone IP etc.²⁶.”

Se uma Provedora de tecnologia (“VoIP”) tiver a mínima possibilidade de ofertar voz, fazendo sua mediação, cobrando pelos minutos, ou mesmo por um valor fixo, ela é detentora do canal de comunicação, mesmo que o faça por meio indiretos, contratando-os de terceiros.

Portanto, permanecemos com a mesma opinião já tomada anteriormente²⁷ de que: os serviços de telecomunicação ou comunicação, ofertados mediante a tecnologia “VoIP” são tributados pelo ICMS. O mero fornecimento do software ou o aluguel do ATA, por exemplo, não estará sujeito ao ICMS, caso contrário – e é o que ocorre na maioria das vezes – haverá incidência normal do ICMS, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) no caso de São Paulo. Caberia pleitear sua inclusão no Convênio ICMS nº 78/2001.

Por fim, vimos que o motivo para o pedido de equiparação entre o Provedor de Acesso à Internet e o “VoIP” é meramente financeiro, buscando-se uma carga menor tributária, pois, como explicamos acima, trata-se de um serviço tributado pelo ICMS.

Embora o TJSP tenha se manifestado no sentido de que o “VoIP” também seria um Serviço de Valor Adicionado, não devendo ser tributado pelo ICMS, ele mesmo reconhece que há mais de uma maneira para a oferta dessa tecnologia, sendo que *apenas* quando o serviço de voz ocorrer exclusivamente sobre uma Rede IP é que não haveria serviço de comunicação e, portanto, restaria caracterizado o Serviço de Valor Adicionado não podendo ser falar em ICMS.

²⁶ Vide p. 11 da Sentença no Processo 010093-14.2010.8.26.0053, disponível no site do TJSP.

²⁷ A tributação do serviço de VoIP. *Revista de Direito Tributário*, v. 97, São Paulo: Editora Malheiros, 2007 p. 130-142. Vide também, nossa tese de mestrado: *Conceito de prestação de serviços de comunicação do ICMS e o Processo Comunicacional*. São Paulo: PUC/SP, 2008.

Nós, por outro lado, entendemos que a única maneira de fornecimento de VoIP enquanto tecnologia e, portanto, enquanto SVA, seria no fornecimento exclusivo de software ou aluguel de equipamentos que façam suas vezes, pois, qualquer um que a título de oferta de VoIP realize transmissão de voz (e cobre por isso) está oferecendo o canal a título oneroso, responsabilizando-se por seu funcionamento, enfim, prestando serviços de comunicação, fato gerador plenamente tributável pelo ICMS, mesmo que esse canal seja obtido de maneira indireta.

Ainda é preciso esclarecer que o fato de o Convênio ICMS nº 78/2001 ter oferecido uma tributação que se equipararia ao ISS (5%) não justifica o enquadramento do serviço de Provedimento de Acesso à Internet em serviço de comunicação, coisa que ele não é. Já, quanto ao “VoIP”, como é um serviço de comunicação – salvo para as possibilidades informadas –, para que fosse beneficiário da redução da base de cálculo, precisaria constar na redação do Convênio expressamente “VoIP”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANJOS, Rubya Floriani dos. A Tributação do Serviço de VoIP (Voz sobre IP). *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 97, 2007.

_____. *Conceito de prestação de serviços de comunicação do ICMS e o Processo Comunicacional*. São Paulo: PUC/SP, 2008.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

BOTELHO, Fernando Neto. VOIP *versus* ICMS. In: MOREIRA, André Mendes; RABELO FILHO, Antônio Reinaldo; CORREIA, Armênio Lopes (Org.). *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na Atividade dos Provedores de Acesso à Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário* São Paulo: Dialética, n. 73, 2001.

JAKOBSON, Roman. *Lingüística e Comunicação*. 26. ed. São Paulo: Cultrix, 2005.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.

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