



---

**Súmula n. 334**



---

**SÚMULA N. 334**

---

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

**Referências:**

Lei n. 9.472/1997, arts. 60 e 61, § 1º.

LC n. 87/1996, art. 2º.

**Precedentes:**

EREsp	456.650-PR	(1ª S, 11.05.2005 – DJ 20.03.2006)
REsp	453.107-PR	(1ª T, 14.02.2006 – DJ 13.03.2006)
REsp	456.650-PR	(2ª T, 24.06.2003 – DJ 08.09.2003)
REsp	511.390-MG	(1ª T, 19.05.2005 – DJ 19.12.2005)
REsp	736.607-PR	(1ª T, 25.10.2005 – DJ 19.12.2005)
REsp	745.534-RS	(1ª T, 09.03.2006 – DJ 27.03.2006)

Primeira Seção, em 13.12.2006

DJ 14.02.2007, p. 246



---

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N. 456.650-PR  
(2003/0223462-0)**

---

Relator: Ministro José Delgado

Relator para o acórdão: Ministro Franciulli Netto

Embargante: Estado do Paraná

Procurador: César Augusto Binder e outros

Embargado: Convoy Informática Ltda.

Advogado: Pedro Luciano Marrey Jr e outros

Sustentação oral: César Augusto Binder, pelo Estado do Paraná

Gláucia Frascino, pela empresa embargada, Convoy  
Informática Ltda.

---

**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. 87/1996. Serviço de valor adicionado. Artigo 61 da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações). Norma n. 004/1995 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. 87/1996, 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 n. 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. 9.472/1997, 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. 87/1996), 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 imponible.

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.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça “Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade conheceu dos embargos e, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda, negou-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Franciulli Netto que lavrará o acórdão.” Votaram com o Sr. Ministro Franciulli Netto os Srs. Ministros Francisco Falcão, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins.

Licenciado, nesta assentada, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 11 de maio de 2005 (data do julgamento).

Ministro Franciulli Netto, Relator

Ministro Luiz Fux (Art. 52, IV, **b**, do RISTJ)

---

DJ 20.3.2006

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro José Delgado: O *Estado do Paraná* intenta embargos de divergência para discutir acórdão da egrégia Segunda Turma desta Corte, da lavra da eminente Ministra Eliana Calmon, assim ementado:

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela *internet* serviço de telecomunicações, e sim, *serviço de valor adicionado* (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido.

O embargante afirma que o mencionado aresto divergiu de outro proferido pela egrégia Primeira Turma (REsp n. 323.358-PR, deste Relator), no sentido oposto à decisão embargada, *id est*, de que incide o ICMS sobre a prestação de serviço de acesso à *internet*. A ementa do referido julgado registra:

Tributário. Provedor da *internet*. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza negocial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei Complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. acórdão que entendeu que “o provedor de acesso à *internet* não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS.”

2. O Provedor da *internet* é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI)”. (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva *Direito e internet*, p. 60).

3. O provedor vinculado à *internet* tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

5. A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da *internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

9. Recurso provido.

Conhecida a divergência e devidamente intimada, a parte embargada não ofereceu impugnação.

É o relatório.

#### **VOTO VENCIDO (EM PARTE)**

Ementa: Tributário. Embargos de divergência. Provedor da *internet*. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza negocial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei Complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997.

1. O Provedor da *Internet* é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na internet, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI)”. (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva Direito e INTERNET”, p. 60)

2. O provedor vinculado à *internet* tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

3. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

4. A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à internet, quando os comercializam.

5. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

6. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

7. O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

8. Embargos de divergência acolhidos.

O Sr. Ministro José Delgado (Relator): A respeito do tema em comento, no REsp n. 323.358-PR, deste Relator, DJ de 3.9.2001, desenvolvi os seguintes fundamentos:

O tema enfrentado e decidido pelo acórdão consiste na interpretação dos artigos 60 e 61, da Lei n. 9.472/1997, visando à definir se os serviços prestados pelos provedores da *Internet* são de comunicações ou não.

O aresto entendeu que esse tipo de serviço não é de comunicações, pelo que sobre ele não incide o ICMS.

As razões do *decisum* em questão são as que transcrevo (279-281):

2. Vê-se dos autos que a impetrante interpôs mandado de segurança preventivo objetivando livrar-se da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de conexão com a Internet, que executa, alegando que eles não podem ser considerados como de comunicação, nos moldes do artigo 61, da Lei n. 9.472/1997, que o define como serviço de valor adicionado.

A solução a ser dada à pendência, passa pelo saber-se se a prestação de serviços de conexão com a *Internet* são considerados como de comunicação/telecomunicação, circunstância essa que culminaria na incidência do imposto estadual, ou, se tais serviços são de valor adicionado, o que a afastaria.

Sobre o tema grassa divergência, ainda.

O Confaz pretende que a prestação do serviço de acesso à *internet* constituir-se-ia em serviço de telecomunicação, sofrendo, por isso, a incidência do ICMS.

Diante disso, impende ver-se se os serviços de acesso à *internet* como prestados pelos provedores, define hipótese de serviço de telecomunicação.

Sabidamente, o serviço de conexão à *Internet* é um serviço de valor adicionado que possibilita o acesso dos usuários e provedores de informações à rede (Portaria n. 148/1995 do Ministério das Comunicações), viabilizando como intermediário, o provedor, o ingresso do usuário à rede, pelo que não se constitui em serviço de telecomunicações ou de comunicação.

Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.

Esse entendimento foi adotado por Edgard Pitta de Almeida, para quem, visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existente, não há que se falar de tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele (Revista Dialética de Direito Tributário - n. 14, fls. 8).

No mesmo sentido é a posição de Fugimi Yamashita, quando disse que a *Internet*, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para a ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. (Fugimi Yamashita, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas - 22, fls. 41).

Diante do exposto, tratando-se a *Internet* de um provedor de informações e sendo esta atividade um serviço de valor adicionado não se sujeita à incidência do ICMS.

Pelo exposto, *acordam* os desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença sob reexame.

A doutrina tem assumido posição divergente sobre o assunto.

A execução da controvérsia recursal está centrada, ao meu pensar, em um único aspecto: o de definição se o serviço prestado pelo provedor de acesso à *internet* tem características de comunicação. Em caso positivo, incide o ICMS, por disposição expressa do art. 155, II, da CF/1988.

No trato do assunto, considero como substancioso o estudo feito por Luciana Angeiros, publicado na obra "*Internet – o Direito na Era Virtual*", organizada por

Luís Eduardo Schoueri, p. 238-249, quando analisou a natureza do serviço de acesso à *internet* prestado pelos provedores.

A autora citada escreveu, a respeito:

Vimos que a *Internet* corresponde à interligação entre diversas redes de computadores como se fossem uma só, formando um novo e poderoso veículo comunicacional, que permite a troca de informações em todo o mundo de forma ágil e barata.

O termo “provedor”, que vem do verbo *prover*, significa “abastecer, fornecer, munir”. Ao se falar em provedor, é importante distinguir o que se denomina provedor de serviço de conexão à *Internet* (PSCI), aquele que providencia o acesso do usuário, do provedor de serviços de informações (PSI), aquele que abastece a rede com informações.

Diversos são os serviços que podem ser prestados via *Internet*. O nosso estudo estará centrado na análise do serviço de conexão do usuário à *Internet*, prestado pelo provedor, ficando de fora uma gama de serviços que também podem ser prestados via *Internet* – como os serviços de e-mail, publicidade e propaganda –, os quais possibilitam o chamado comércio eletrônico (shopping virtual), assim como as diversas operações bancárias efetuadas via a *Internet*.

Para que alguém acesse a rede e passe a ter à sua disposição todo manancial de informações que se encontra disponível nas milhares de redes de computadores do mundo inteiro, é necessário, basicamente: (i) computador; (ii) linha telefônica ou outro meio de comunicação, como TV a cabo; (iii) modem; (iv) *software* específico (*Netscape Navigator*, *Internet Explorer*, dentre outros); e (v) estar conectado a um provedor de acesso à *Internet*.

Diante da interpretação que fizemos do ICMS constitucionalmente previsto – e após tentarmos desvendar a atividade efetivamente exercida pelos provedores de acesso à *Internet* – concluímos que os provedores prestam serviço de comunicação.

Os usuários (entenda-se por usuários aqueles que possuem todos os instrumentos necessários para que se dê a comunicação com a rede: computador equipado, basicamente, com um modem e *software* específico), ao pretenderem acessar a *Internet*, antes de tudo comunicam-se (tomador do serviço) com o provedor de acesso (receptor), mediante ligação telefônica. Uma vez recebida a mensagem, implicitamente, de que o usuário pretende acessar a *Internet*, o provedor (que, na maioria das vezes, é remunerado pelo serviço de acesso prestado ao seu assinante) conecta-o prontamente à *Internet*, mediante a utilização de uma rede de alta velocidade, os chamados *backbones* (grande tronco de comunicação que é a “espinha dorsal” da *Internet*).

Os provedores de acesso, tendo em vista o alto custo, normalmente não possuem *backbones*, que lhes são cedidos em parcelas pela *Embratel* ou por outra empresa.

De uma forma resumida, teríamos, em princípio, no mínimo dois fatos comunicacionais envolvendo a prestação de serviço de comunicação com a *Internet*:

1) Usuário – Provedor

(canal físico – telefonia)

2) Usuário – Provedor – *Internet*

(canal físico – telefonia) (*backbone* – fibra ótica ou outro cabo)

No fato comunicacional 1 (F1), quem presta o serviço de comunicação entre o usuário (tomador do serviço) e o provedor (receptor) é uma empresa de telefonia ou outro veículo comunicacional adequado, e o ICMS incidirá sobre a remuneração paga a empresa de telefonia pelo tomador (usuário). Esta é a conclusão a que chegaram, sem maiores divergências, todos aqueles que já analisaram essa questão.

Em síntese, o fato comunicacional 1 tem o usuário como o tomador do serviço de comunicação em relação à empresa de telefonia.

Contudo, não é só perante uma empresa de telefonia, de TV a cabo ou outro meio físico adequado que o usuário é tomador de serviço de comunicação.

No fato comunicacional 2 (F2), o usuário também é tomador do serviço, visto que contrata com o provedor a transmissão de dados seus para a *Internet*. O fato comunicacional final surge entre o usuário e a *Internet*, e é o provedor quem presta o serviço de comunicação: por seus computadores passarão todos os dados transmitidos entre o usuário e a *Internet*, servindo de canal físico.

Em um primeiro momento, há transmissão de informação necessária ao estabelecimento da comunicação entre usuário e *Internet*. Tal dado, que consiste no endereço lógico do usuário – o denominado IP (*Internet Protocol*) – é transmitido pelo provedor à *Internet*. O endereço lógico é pressuposto para que possamos cogitar de “comunicação”, pois só a partir da sua atribuição é que o usuário passa a ser reconhecido pela *Internet*, recebendo as informações advindas da rede.

O provedor presta os serviços próprios de quem detém os meios técnicos para promover o processo comunicacional. Não conseguimos vislumbrar o serviço prestado pelo provedor como um mero *plus* à comunicação instalada entre emissor e receptor. A atividade do provedor compõe o processo comunicacional, tendente ao ato final: comunicação entre emissor e receptor.

O fato comunicacional entre usuário e *Internet*, contudo, é complexo, e pode pressupor uma prestação do serviço de comunicação não só por parte do provedor, mas também de outra(s) empresa(s) de telecomunicação. Isso porque o provedor poderá necessitar de um terceiro que lhe preste serviço de comunicação, ou seja, que lhe sirva de canal físico para que a mensagem do usuário chegue à *Internet*. Assim ocorre, por exemplo, quando o provedor não possui backbones para que haja conexão com a *Internet*, e necessita contratar uma empresa que lhe dê acesso a alguns canais de alta velocidade (normalmente os provedores brasileiros contratam com a *Embratel*, que cobra pelo uso dos seus *backbones*).

Neste passo, teríamos um outro fato comunicacional (anterior ao fato final) em que o provedor passaria a figurar também como tomador do serviço de comunicação perante a empresa detentora dos canais físicos de que necessita. Tal fato integra a seqüência de fatos que tendem ao fato final: a comunicação entre o emissor e o receptor.

A *Embratel*, por sua vez, pode não ser possuidora de todos os *backbones* necessários para comunicar o provedor com a Harvard University, por exemplo, no que também ela necessitará ter acesso a canais de outras empresas estrangeiras para cumprir o contrato formado perante o provedor. E assim, indeterminadamente, podem surgir diversos fatos (F1+F2+F3+F4 ...) ao longo de um único processo comunicativo, até o efetivo nascimento da relação comunicacional entre o emissor e o receptor.

A circunstância de o provedor ser tomador dos serviços da *Embratel* ou de outra empresa não quer dizer que ele deixou de estar contratualmente obrigado a transmitir dados do seu cliente à *Internet*. Numa relação ele é tomador; em outra, é prestador do serviço. Mas isso não traz maiores implicações, uma vez que um único agente pode ser, ao mesmo tempo, tomador do serviço de comunicação, se considerarmos um determinado fato comunicacional, e prestador de serviço de comunicação, se considerarmos uma outra relação.

Conforme dissemos linhas atrás, para que haja comunicação é fundamental a existência de um emissor e de um receptor. O receptor não integra a prestação do serviço de comunicação, sendo sua presença, contudo, necessária para que a comunicação se efetive. Ademais, entre duas pessoas – emissor e receptor –, é essencial que seja compartilhado um mesmo código, na medida que a mensagem precisa ser decodificada pelo seu receptor.

A noção de serviço de comunicação tributável pelo ICMS está muito ligada à de transporte da mensagem, ou seja, de alguém que faz chegar mensagem de outrem a um terceiro. Mas não é só. Prestar serviço de comunicação consiste na atividade de colocar à disposição do cliente os meios necessários para a transmissão de informações.

É sabido que nem sempre a comunicação se realiza pessoalmente entre duas pessoas, sendo, por vezes, transmitida por terceiros que realizam função já há muito conhecida como a de um mensageiro.

O provedor é contratado por um usuário da *Internet* para ser o “mensageiro”, ou seja, para transmitir dados seus à *Internet*. O fato de o provedor, por sua vez, necessitar subcontratar um outro agente que lhe sirva de canal físico de transmissão de sinais, para levar a mensagem à *Internet*, não quer dizer que deixou o provedor de servir de “mensageiro” na relação comunicacional entre o usuário e a *Internet*.

A título de exemplo, que é sempre a melhor maneira de traduzir um raciocínio, comparemos o serviço prestado por uma empresa de transporte e o serviço de um despachante.

Um empresa “A” é contratada por uma pessoa para que lhe preste serviço de transporte de móveis de sua antiga residência em São Paulo para novo endereço na Bahia. Sucede que a empresa “A” subcontrata a empresa “B” para que esta leve os móveis da sua cliente até Salvador, já que não atua no Nordeste do país. A empresa “B”, por sua vez, subcontrata uma empresa “C” para que esta faça o transporte marítimo dos móveis do porto de Santos até Salvador. Pois bem. O fato de a empresa “A” ter subcontratado com “B” não afasta o nascimento de relação jurídica de direito privado entre o cliente e a empresa “A” que tem por objeto a obrigação de fazer chegar a Salvador, na Bahia, os seus bens móveis. As outras relações que eventualmente nasceram a partir do primeiro contrato não alteram a sua natureza: prestar serviço de transporte, e sobre a sua remuneração incide o ICMS.

Por outro lado, pensemos numa pessoa que é contratada para prestar serviço de despachante (previsto na lista de serviços da Lei Complementar n. 56/1987), com o objetivo de tomar as providências necessárias ao transporte de mercadorias provenientes do exterior. O serviço do despachante não se confunde com o da empresa que faz o transporte. O despachante cuida apenas da contratação da empresa de transporte, dos documentos necessários, verifica e agiliza o cumprimento do serviço, tudo, enfim, que seja necessário para que o serviço de transporte das mercadorias, prestado por um terceiro, ocorra em favor do seu cliente.

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

reconhecidamente, estiverem envolvidos no processo comunicacional de forma a prestar serviço que possibilite a transmissão da mensagem do emissor para o receptor, de acordo com o nosso ponto de vista, prestam serviços de comunicação. Enfim, qualquer serviço prestado por um terceiro visando a permitir, proporcionar e viabilizar a comunicação, desde que tenha conteúdo patrimonial, sofre a incidência do ICMS. No caso específico da comunicação com a *Internet*, ainda hoje é comum que mais de uma pessoa preste serviço de comunicação, considerando que é raro uma única empresa de provedores possuir todos os meios necessários para transmitir a mensagem.

Com o passar do tempo, a tendência é que uma empresa seja, ao mesmo tempo, detentora dos cabos que ligam o usuário ao provedor e provedora de acesso, além de também ser dona dos *backbones* que a conectam diretamente com a *Internet*, sem precisar contratar canais da Embratel ou de outra empresa. Nesta hipótese, entendemos que o provedor estaria claramente prestando sozinho o serviço de comunicação, aí incluído o de telecomunicação.

Enfim, mediante transmissão por canais próprios - ou não -, o provedor é quem recebe a mensagem com a incumbência de passá-la adiante, com destino à *Internet*, servindo de "mensageiro", vale dizer, de terceira pessoa que se obriga a levar a mensagem do usuário até a *Internet*.

É o provedor, repita-se, que fornece um endereço ao usuário, assim como é ele que faz o "roteamento", isto é, que tem os meios próprios para encontrar o melhor caminho para levar o endereço do seu cliente aos computadores da *Internet*.

Vejamos o entendimento de Clélio Chiesa:

Os serviços dos prestadores de acesso consistem primordialmente em realizar o "roteamento" da ligação telefônica por canais contratados da Embratel, proporcionando a interligação dos seus clientes à rede. É o elo de ligação dos usuários ao mundo virtual da *Internet*, possibilitando que seu cliente mantenha uma comunicação com os demais usuários e banco de dados disponíveis na rede.

Com esse aparato de *hardwares* e *softwares*, que viabilizam a entrada do usuário à rede, outros serviços são prestados pelos provedores, tais como a dinamização de informações, controle do tempo de conexão, fornecimento de caixa postal para o recebimento de mensagens.

Nota-se que os provedores de acesso não realizam o transporte de sinais de comunicação, mas utilizam-se dos sistemas de transporte já existentes para o fim de estabelecer o elo de ligação do usuário com a *Internet*. Há, portanto, dois serviços distintos: um de transporte

de sinais, viabilizado pelas empresas de telecomunicações, e outro proporcionado pelos provedores de acesso, representado pela conexão do usuário à *Internet*.

(...)

Os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* caracterizam-se como serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à disposição do cliente equipamentos e *softwares* que irão facilitar sua navegação pelo sistema, além de outros serviços, tais como armazenamento de informações, contagem do tempo de uso; porém nenhum destes consiste em dar condições para que a comunicação se efetive, pois ambos, tanto o usuário quanto o provedor, são tomadores do serviço de comunicação, que é prestado pelas concessionárias dos serviços de telecomunicações.

Em que pese o autor ter concluído de forma diversa da nossa, reconhece que o provedor, enquanto usuário do serviços de telecomunicações, é o elo entre o usuário e a *Internet*, possibilitando a manutenção da comunicação entre as partes.

Na mesma linha, abalizada doutrina – defendida, dentre outros, por Roque Antônio Carraza, José Eduardo Soares de Melo e José Wilson Ferreira Sobrinho – admite que o provedor é elemento de ligação entre o usuário e *Internet*, mas conclui que não presta serviço de comunicação, uma vez que é tomador do serviço de telecomunicação.

Contudo, a constatação de ser o provedor usuário do serviço de telecomunicações, para nós, não é fator concludente da natureza do serviço prestado pelo provedor ao seu cliente. O serviço de comunicação não se confunde com o serviço de telecomunicação, que pode ser realizado por empresa diversa.

Atualmente, o mais comum é o provedor não possuir todos os canais necessários para que a comunicação ocorra, os quais lhe são fornecidos por empresas concessionárias dos serviços de telecomunicações. Sucede que os sinais transmitidos pela empresa concessionária de telecomunicações são fornecidos pelo provedor, restando evidente que o serviço por ele prestado é essencial à comunicação.

Sem nos preocuparmos com um rigor técnico, resumiríamos dizendo que o provedor concede ao seu cliente um dado necessário para que a comunicação se realize: um código, um endereço que, como a própria palavra já indica, identifica o receptor da mensagem e informa para onde ela deverá ser encaminhada. O provedor também faz o “roteamento” da ligação, ou seja, procura qual o melhor caminho para se conectar a outros computadores da rede. Assim, claro está que somente a existência do serviço prestado pelas “teles” – canal físico – não é suficiente, sendo que o

serviço do provedor é da mesma forma imprescindível para que se perfaça o *iter* comunicacional entre as partes.

Na preciosa contribuição de Marco Aurélio Greco:

Todo aquele que pretenda se conectar à *Internet*, para ser reconhecido na rede e poder enviar e receber mensagens precisa se utilizar de um endereço lógico. (...) Neste contexto surge a figura do provedor de acesso à *Internet* pois, em função de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão de endereços (os 4 conjuntos de números) e atribuindo-se a cada país um grupo de endereços. Por sua vez, uma entidade responsável em cada país (no Brasil, a Fapesp) atribui faixas de endereços lógicos a cada entidade que pretenda ser provedor de acesso à *Internet*. (...) é atribuído ao usuário, pelo provedor, um endereço lógico que irá permitir que ele seja reconhecido pelos demais.

Verifica-se, pois, que o provedor presta serviço essencial para que a comunicação exista, uma vez que, antes de tudo, é através dele que exsurge a figura do receptor. Mas só isso não basta. É óbvio que, se ele fornece o endereço lógico ao seu usuário, mas o canal físico para o transporte desta rede não se estabelece – ou se, por absurdo, não houvesse mensagem a ser transmitida pelo emissor (*Internet*) ou esta não pudesse ser decodificada pelo receptor –, não haveria comunicação, que pressupõe a presença de todos estes elementos juntos.

Com efeito, sem a presença de todos os elementos – emissor/canal/mensagem/código/receptor – não há, efetivamente, comunicação. Idéia esta, aliás, que precisa ficar muito clara na discussão desta questão e de tantas outras (em sua maioria decorrentes do surgimento dos modernos meios de comunicação) que pressupõem a análise do conteúdo semântico do vocábulo “comunicação”.

Vejamus a oportuna colocação de Paulo de Barros Carvalho sobre “comunicação”:

Importa enfatizar que podemos, perfeitamente, isolar os elementos que a compõem, numa proposta de feição analítica, a despeito de ser a comunicação una, significa dizer, um processo que se não constitui de elementos separáveis de todos os demais, ou de acontecimentos afastados do contexto em que se verificam. Pela abstração, exemplifica Lourival Vilnova, é possível, numa maçã, considerarmos em separado sua cor, forma, peso e cheiro, efetuando, assim, uma separação abstrata. Mediante esse recurso, separa-se o inseparável, sendo possível empregá-lo sempre que pretendemos aprofundar o exame de determinado objeto. Foi o que fizemos, a fim de proporcionar melhor compreensão da estrutura comunicacional.

É bem verdade que, normalmente, o provedor, para ver instalada a comunicação do seu cliente com a rede, necessita de um terceiro que sirva de canal transmissor. Isso, contudo, não quer dizer que também ele, provedor de acesso, deixe de estar prestando um serviço de comunicação entre o usuário e a *Internet*. É o provedor, através do canal físico adequado, que deve levar um dado do seu cliente à *Internet*, bem como permitir ao seu cliente receber mensagens da rede. Portanto, trata-se de terceiro que tem uma obrigação contratual de fazer a conexão entre o usuário e a *Internet*, e que fornece condições materiais para que a comunicação ocorra. É importante reiterar que todos os dados trocados entre usuário e rede passam pelo provedor; o qual, por isso, necessariamente presta serviço de comunicação.

A empresa de telefonia, de TV a cabo, a Embratel ou outra empresa que detenha os meios adequados para transmitir informações prestam serviço de comunicação, especificamente de telecomunicação. Por sua vez, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, em momento algum diz que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de telecomunicações, de modo que não há razão para se cogitar de limitação ao campo impositivo do imposto.

Vale dizer, ainda, que a Lei n. 9.472/1997, conhecida como a Lei Geral de Telecomunicações, não é suficiente para solucionar e encerrar a questão ora em discussão.

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

§ 1º Telecomunicações é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quanto for o caso, as instalações que os obrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

É verdade que o provedor de acesso coloca à disposição dos seus clientes diversos equipamentos, programas, *softwares*, *hardwares*, tudo, enfim, que facilite, melhore e amplie o fluxo de informações, dando agilidade aos serviços disponibilizados pelo provedor. Andou bem o legislador ao estabelecer que tais recursos tecnológicos, que apenas “ajudam” na comunicação, não configuram “prestação de serviços de telecomunicação”, com o que estamos de acordo.

Ocorre que o provedor de acesso não presta apenas um serviço de valor adicionado, não é um mero *plus* à comunicação. Antes de tudo, é parte integrante do processo comunicacional; está relacionado com o canal físico, sendo o responsável por levar um dado do seu cliente à *Internet*, bem como por manter a comunicação entre o emissor (*Internet*) e o receptor (usuário) através de seus computadores.

É oportuno esclarecer que não nos parece coerente a idéia propugnada por alguns autores no sentido de que, em vista dos provedores nunca terem necessitado obter concessão para realizar seus serviços, estaria reforçada a idéia de que não há prestação de serviço de comunicação.

Descabe qualquer indagação acerca de os provedores não serem todas empresas concessionárias de serviço público. Primeiro, porque a Constituição não limita a incidência do ICMS aos serviços de telecomunicação, mas sim aos serviços de comunicação, conceito que, a nosso ver, engloba a telecomunicação e qualquer outra modalidade comunicacional. Segundo, porque o legislador constituinte estabelece que compete à União explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações e de radiodifusão.

Ora, consente o entendimento de que os provedores, em sua maioria, não prestam serviços de telecomunicações. A grande dúvida que se tem apresentado é se o provedor de acesso presta serviço de comunicação, ou seja, se é parte integrante, essencial e necessária para viabilizar o processo comunicacional entre o usuário e a *Internet*, permitindo – ou não – a troca de mensagem entre ambos.

Quando o cliente contrata um provedor para, mediante pagamento, viabilizar sua comunicação com a *Internet* – e é esta a relação que nos propusemos analisar, ainda que saibamos que a conexão possa ocorrer de outras formas –, o fato de o serviço de telecomunicações ser também indispensável não corresponde a afirmar que o serviço prestado pelo

provedor não o é, e nem sequer que não seria serviço de comunicação. Conforme restou pontificado linhas atrás, entendemos que a relação comunicacional com a *Internet*, já por representar uma grande rede de computadores interligados, é complexa e muito dificilmente se perfaz com um único ato ou fato praticado pelo prestador do serviço. O provedor presta serviço de comunicação, pois detém meios e modos que viabilizam a comunicação, ainda que não todos, como linhas telefônicas, cabos, fibras óticas (*backbones*), estas também fundamentais para a conexão com a grande rede.

Assim, deixemos claro que o cliente contrata o provedor para que ele possibilite a sua comunicação com a *Internet*. Se o provedor contrata outra pessoa que detém os meios físicos (cabos, fibras óticas, linha telefônica, etc.) para transmitir a mensagem – serviço de (tele) comunicação –, porque não os possui, isso não quer dizer que o primeiro deixou de prestar o serviço de comunicação ao seu cliente.

O provedor de acesso é, sem dúvida, o elo de ligação entre o usuário e a rede, que permanece constante durante toda a relação comunicacional, donde concluímos que se sujeita ao recolhimento do ICMS.

A conclusão que acabo de registrar harmoniza-se com o entendimento manifestado pelo Fisco, em resposta oferecida ao consultado pela recorrida, conforme está às fls. 53-57:

O Setor Consultivo desta Secretaria, já através da Consulta n. 168, de 13 de agosto de 1996, manifestou-se de que é devido o ICMS nas prestações de serviços via *internet*, sendo o mesmo considerado serviço de comunicação.

Tal entendimento foi corroborado pelo Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que expediu o Parecer PGFN/CAT/N. 2.042/1997, de 5 de dezembro de 1997, em razão do questionamento referente à incidência do ICMS nos serviços de comunicação via *internet*, no Brasil, por intermédio do Memorando n. 36-SE-CONFAZ/COTEPE/ICMS, do qual transcrevemos o que segue:

1. É costume desta Procuradoria Geral antes de seu pronunciamento final, a oitiva dos órgãos técnicos com a finalidade de se obter os elementos necessários à uma correta interpretação do tema objeto de estudo. Dessa forma, o presente questionamento foi previamente enviado ao Ministério das Comunicações para que este informasse se a *internet* é ou não serviço de comunicação, quais os ônus incidentes sobre o serviço, como se faz a ligação entre o servidor e o usuário e o que é necessário para que alguém se habilite como servidor. Em resposta o Sr. Ministro de Estado das Comunicações subscreve o Aviso n. 173/MC informando que:

Com relação ao assunto, informo a Vossa Excelência que a comunicação via *internet* constitui serviço de valor adicionado não sendo considerada serviço de telecomunicações (§ 1º do art. 61 da Lei n. 472, de 16 de julho de 1977).

Esclareço, ainda, que o serviço de valor adicionado apoia-se em um serviço de telecomunicações específico, que lhe dá suporte, como o telefônico, que já é tributado objeto pelo ICMS.

2. A Lei n. 9.295, de 15 de julho de 1996, que dispõe sobre os serviços de telecomunicações e sua organização, conceitua Serviço de Valor Adicionado dizendo em seu art. 10:

Art. 10. É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações.

Parágrafo único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.

3. O suporte Constitucional para a cobrança do ICMS está no inciso II do art. 155, *verbis*:

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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.* (grifo nosso).

4. A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, ao dispor sobre o mencionado tributo estabeleceu, no seu art. 2º, a incidência do imposto sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

5. Fica claro que a incidência ou não do imposto se refere à prestação do serviço oneroso de comunicação, ou seja, o caráter comercial é preponderante para enquadramento na regra matriz de incidência. O Prof. Roque Antônio Carrazza (“O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71) assevera que o “ICMS não incide sobre

a comunicação propriamente dita, mas sob a relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo enfim, que faz parte da infraestrutura mecânica, eletrônica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correio postos a disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para a transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado pelo ICMS.

São irrelevantes para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesma considerada (“relação comunicativa”), como conteúdo da mensagem transmitida.

É que os participantes da relação comunicativa (“v.g.” os locutores esportivos) não prestam serviços nem uns para os outros nem para terceiros. Eles simplesmente comunicam.

Situação diversa ocorre quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc.

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados”.

6. O deslinde da questão aqui analisada está justamente em saber se o serviço prestado pelos provedores da *internet* é ou não de comunicação, ou seja, se os provedores fornecem aquele suporte – condições materiais – para que a comunicação ocorra. Para tanto faz-se necessário um exame da espécie de serviço prestado pelos provedores.

7. Preliminarmente consignamos que todas as informações a respeito da *internet* e dos provedores de acesso são provenientes de documento elaborado pela Embratel, destinado a orientar clientes interessados em fornecer o serviço.

8. Esclarece o documento que a *internet* é uma “rede de redes”, centenas de milhares de computadores estão interligados e, a cada dia, mais sistemas estão se associando a ela. A grande “rede das redes” não pertence a ninguém, as partes integrantes podem pertencer a alguma empresa ou a um País, mas a rede em conjunto não possui

titularidade. Embora a *internet* em si não tenha sido criada para fins comerciais, antes para fins de segurança, educação e pesquisa, é cada vez maior a demanda e o interesse por acessos comerciais, seja para uso pessoal ou corporativo. Em função disso, existem empresas que fornecem acessos comerciais à *internet* e que são denominados "*internet service providers*" (no Brasil a Embratel é a primeira "*Internet service provider*").

9. São enumeradas como facilidades disponíveis na *internet* a disseminação e a troca de informações nas suas mais diversas formas, destacando-se:

*Eletronic mail* – mensagem de texto, digitada de um teclado de computador e enviada a outro usuário, através da rede. O e-mail possibilita, também, a participação em listas de debates (*mailing lists*), que são fóruns de discussões não interativos.

*New groups* – mensagens enviadas a um grupo de pessoas ao mesmo tempo, por intermédio de um sistema chamado Usenet.

FTP – transferência de arquivos; e

Chat – mais conhecido como "bate-papo". A rede possui diversos sistemas que possibilitam o intercâmbio de informações, as mais diversas, entre duas ou mais pessoas.

10. Além dessas facilidades os provedores disponibilizam na rede espaço para seus clientes confeccionarem sua própria *home page*.

11. Para participar da *internet* cada país costuma possuir estruturas de rede (*backbones*) com conectividade através do protocolo TCP/IP – *transmission Control Protocol/Internet/Protocol*, às quais se interligam centenas ou milhares de outras redes. Os *backbones* nacionais, por sua vez, são conectados entre si e aos *backbones* de outros países, compondo assim, uma gigantesca rede mundial. A partir de 1993 iniciou-se a exploração comercial da rede, com a sua abertura ao setor privado. No Brasil o acesso de seu a partir de 1995. É preciso frisar que para fins de verificar a incidência ou não do imposto, uma vez que este somente incide sobre a comunicação onerosa, nos detemos unicamente no aspecto comercial da rede.

12. Provedores de acesso são empresas ou entidades que mantêm a infra-estrutura de comunicações necessária para que o usuário final, ou outros provedores de serviço de acesso, possam conectar-se à *internet*. Um provedor desse tipo liga-se a uma rede estadual ou a um *backbone* nacional da *internet*, repassando conectividade IP a instituições ou pessoas físicas. Com a finalidade de oferecer acesso o provedor precisa alugar linhas de comunicação de dados de operadoras telefônicas, que permitirão sua conexão ao ponto de

presença mais próximo. Deverá, ainda, manter equipamentos que permitam diversos tipos de conexão e acesso tais como roteadores, servidores comunicações e modems, além de computadores e programas adequados ao gerenciamento de todo o sistema. Por sua vez, os usuários poderão conectar-se por meio de linhas telefônicas comuns (acesso discado) ou por linhas dedicados (IP dedicado).

13. O provedor de informações coleta, mantém e organiza informações de caráter geral ou particular e as disponibiliza para acesso através da *internet*. Este provedor pode estar conectado a um *backbone* ou a um provedor de acesso através de IP dedicado, roteador e um sistema servidor *internet*.

14. Segundo Aurélio Buarque de Holanda comunicação, do latim *communicatione*, além do “ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, que através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual” é a “transmissão de informações de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas”. Mais adiante, no verbete comunicar, encontramos a ação de “por em contato ou relação; estabelecer comunicação entre; ligar, unir”.

15. Sem dúvida podemos afirmar que quando o usuário consegue fazer conexão com a grande “rede das redes” está se comunicando com pessoas determinadas ou com um universo indeterminável de pessoas e informações que estão a seu dispor. Isto pode se dar através dos chats, e-mail ou *new groups*, ou, ainda, através de outros recursos encontrados na *internet* como esclarecido anteriormente (item n. 11).

16. A comunicação objeto da tributação, conforme já explicitado, é aquela que acarreta ônus ao usuário, ou seja, aquela em que o terceiro paga para poder emitir, transmitir e receber mensagens. Nesse caso o comunicador é precisamente o provedor, pois a ele é atribuído o mister de promover a interligação entre dois pontos. No estudo em pauta a interligação se faz entre o usuário e a rede *internet*. Fica fora do âmbito da tributação a comunicação gratuita, que não guarda correlação comercial.

17. A interligação entre o usuário e o seu provedor é efetivada através da rede pública de telecomunicações. Por sua vez, o prestador de serviços *internet* se utiliza de canal contratado da Embratel e esta faz a ligação internacional, possibilitando o acesso à *internet*. A utilização da rede pública de telecomunicações, através do telefone, já está no campo de incidência do ICMS. Com efeito, todos pagamos a alíquota de 25% pelo uso deste meio de comunicação. O que

se propugna agora não é mais uma tributação sobre o serviço de telecomunicações; trata-se, na verdade, do aparecimento de um novo fato imponible na relação jurídico-tributária. Essa nova etapa corresponde ao elo que permite a comunicação. É o fornecimento das condições materiais para que a comunicação ocorra, conforme Carrazza, com supedâneo em uma relação comercial entre usuário e prestador de serviço, *in casu*, o provedor, possibilitando a comunicação.

18. O Ministério das Comunicações informou que o provedor realiza um serviço de valor adicionado, que, segundo a Lei n. 9.295/1996 não é serviço de telecomunicações mas que se caracteriza por acrescentar a este recursos, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação, e recuperação de informações, ou seja, o provedor possui os meios que possibilitam o perfazimento da comunicação. É preciso que fique claro que sem a estrutura, que só o provedor possui, não é possível a realização da comunicação via *internet*. O fato tributável não é simplesmente estar a informação à disposição do cliente mas tornar possível a ocorrência da relação comunicativa. O provedor cria uma estrutura adicional ao serviço de telecomunicações aperfeiçoando-o no sentido de promover a interligação entre dois pontos.

19. Toda a estrutura que o provedor possui é voltada unicamente à finalidade de realização da comunicação via *internet*. O fato de alguém ter acesso a um terminal telefônico comum e, através dele, à rede pública de telecomunicações, não constitui, por si só, a possibilidade de interligação à *internet*. O serviço oferecido pelo provedor é absolutamente necessário para que a comunicação ocorra por intermédio desse meio.

20. Dessa forma, chegamos à conclusão de que serviço de comunicação via *internet* está alcançado pela norma do art. 155, II da Constituição. O provedor, até então, vinha recolhendo o ISS, segundo informações da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso, Serviços e Informações da Rede *Internet* – Abranet, em correspondência enviada ao Conselho Técnico Permanente do ICMS – Cotepe. No entanto, sabemos que uma vez comprovado que a prestação do serviço está no âmbito do imposto estadual fica afastada, automaticamente, a cobrança do imposto municipal, uma vez que nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, o âmbito do ISS compreende os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária estadual.

21. Diante de todo o exposto é forçoso concluir que o serviço prestado pelos provedores de acesso e informações, desde que

tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade serviço de comunicação.

Assim, relativamente ao primeiro questionamento, responde-se afirmativamente.

Quanto à segunda indagação, no que diz respeito à manifestação do Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária sobre este assunto, esclarecemos que foi aquele colegiado quem solicitou a análise da matéria por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, posteriormente, através da Secretaria Executiva, encaminhou a todos os Estados. Relativamente ao crédito, o ICMS é um imposto não cumulativo, podendo, portanto, ser abatido dos débitos decorrentes da prestação de serviços via *internet*, como bem dispõem os arts. 23 e 24 da Lei n. 11.580/1996, *in verbis*:

Art. 23. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios:

Art. 24. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

§ 2º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

§ 3º Na hipótese do art. 11 far-se-á a complementação ou a restituição das quantias pagas com insuficiência ou excesso, respectivamente.

§ 4º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no

anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de controle na forma estabelecida em decreto do Poder Executivo, para aplicação do disposto no art. 29, §§ 5º, 6º e 7º.

§ 5º Operações tributadas, posteriores às saídas de que trata o art. 27, incisos II e III, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Diante do exposto, em razão da determinação contida no art. 607 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 2.736/1996 tem a consulente o prazo de 15 dias, a partir da ciência desta, para adequar o seu procedimento ao ora exposto.

Igual entendimento é seguido por Marco Aurélio Greco, conforme está exposto em livro de sua autoria "*Internet e Direito*", Edit. Dialética, p. 123-137, cujos termos, pela objetividade e precisão apresentadas, merecem transcrição:

Não me parece haver maiores discussões quanto à circunstância de o provimento de acesso à *Internet* configurar uma prestação de serviço. Não é uma atividade que corresponda à negociação que tenha por objeto bens móveis, nem mercadorias (sem aqui entrar no debate espinhoso quanto a saber se, por exemplo, tais conceitos alcançam a figura do *software*).

Seja qual for o critério adotado para definir "serviço" (o da atividade realizada ou da utilidade fornecida) não vejo como deixar de reconhecer haver prestação de serviço no provimento de acesso. Com efeito, trata-se de prestação de caráter imaterial a alguém (critério da atividade) ao mesmo tempo em que existe a fruição de uma utilidade pelo internauta consistente na possibilidade de viabilizar a transmissão de mensagens com mobilidade, agilidade, menor custo etc. (critério da utilidade).

O grande debate não está focado na circunstância de o provimento de acesso ser, ou não, prestação de serviço. O debate está em saber se este serviço tem a natureza de um serviço de "comunicação" ou de um serviço "de outra natureza" pois, no primeiro caso, estará alcançado pelo âmbito de incidência do ICMS enquanto, no segundo, a competência será municipal, se tal serviço puder ser enquadrado em algum dos itens da Lista de Serviços tributáveis pelo ISS.

Neste aspecto, importante é sublinhar que a Constituição Federal, ao atribuir competência tributária aos Municípios prevê que a eles cabe instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, "não compreendidos no art. 155, II". Isto quer dizer que, na busca do enquadramento tributário

da figura, cumpre inicialmente perguntar se tal serviço está abrangido pelo inciso II, do artigo 155 e só se a resposta for negativa, caberá examinar a Lista dos serviços que podem ser alcançados pelo ISS.

Daí então a pergunta crucial: o serviço de provimento de acesso à *Internet* é um serviço de comunicação?

#### 4.3. Serviço de Comunicação – Distinção Necessária

Para identificar o que vem a ser um serviço de comunicação, creio ser relevante proceder a uma distinção ao mesmo tempo lógica e útil.

Trata-se de reconhecer que, no âmbito do conjunto de atividades que podem ser conceituadas como de “comunicação”, de um lado existem as mensagens, enquanto, de outro lado, existe o meio pelo qual tais mensagens transitam. Ou seja, cumpre distinguir entre (a) as mensagens, consistentes no conteúdo transmitido através de algum meio, (b) do próprio meio pelo qual sua transmissão se viabiliza. Meio, aqui, tem o sentido de aparato físico ou lógico para a transmissão de mensagens. Assim, há atividades que têm por conteúdo as mensagens em si, enquanto outras têm o meio como seu objeto precípua. Quem tem determinada mensagem a transmitir ou receber, ou a entrega diretamente ou vai procurar se utilizar de algum meio para tanto.

Assim, critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo.

Neste ponto, cumpre apontar uma outra distinção ligada a esta constatação. Trata-se de reconhecer que não se pode confundir o “comunicar-se” com o “prestar serviço de comunicação”. Quem transmite mensagens próprias a outrem está se comunicando com a outra pessoa; neste caso, não presta serviços a ninguém. Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação”. Assim, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.

Deste ângulo, então, o prestador do serviço de comunicação é um “terceiro” em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias, também não estará prestando serviço de comunicação.

Situação semelhante ocorreu no passado quando, ainda sob a vigência da Constituição de 1967, discutiu-se se o imposto federal sobre serviços

de transporte poderia incidir sobre o transporte de “carga própria”. O pronunciamento pacífico da jurisprudência foi no sentido de repelir tal exigência, pois quem transporta carga própria não presta serviço a si mesmo. O mesmo se diga em relação à incidência sobre serviços de comunicação; quem transmite em meio próprio mensagens próprias não presta serviço de comunicação, apenas se comunica.

Neste ponto, coloca-se a questão central que é objeto deste estudo. Sabido que a prestação do serviço de comunicação está ligada ao fornecimento de meios para a viabilização do fluxo de mensagens, a pergunta que surge é se o provimento de acesso à *Internet* implica no fornecimento de meios com a criação de um tipo de serviço de comunicação que não seja já fornecido pelas empresas de telefonia, e se instaura um novo “ambiente” no qual a relação comunicativa vai se desenvolver. Em outras palavras, o meio de transmissão de mensagens, o “ambiente” viabilizado pela *Internet* é diferente do fornecido pela telefonia? Se houver o fornecimento de um meio diferente, haverá prestação de serviço de comunicação e, por conseqüência, o serviço estará sujeito à incidência do ICMS; se não houver fornecimento de um novo meio de comunicação, não estará abrangido pela norma do inciso II do artigo 155 da CF/1988 e, por conseqüência, poderá, em princípio ser alcançado pelo ISS municipal, se a Lei Complementar o tiver previsto.

Responder a esta pergunta supõe uma análise de caráter técnico quanto às peculiaridades da *Internet* e da maneira pela qual as mensagens nela circulam, tendo em conta as características do respectivo meio.

#### 4.4. *Internet* e Transmissão em “Pacotes”

Óbvio é a afirmação de que a *Internet* é uma rede. Porém, não tão óbvias são as conseqüências desta afirmação. Historicamente, a *Internet* nasceu a partir de uma rede denominada Arpanet, criada nos Estados Unidos, que correspondia a um sistema concebido por razões de segurança militar. Seu conceito básico era o de que, na eventualidade de ocorrer o comprometimento a uma parte da Rede, o restante não deveria ser afetado, continuando a funcionar normalmente.

Em função desta concepção, surgiram duas idéias fundamentais. A primeira é a de considerar a rede em si, de modo que cada ponto da rede fosse identificado pelos demais em função da sua posição relativa do conjunto (X é o terminal 27, Y é o 92 e assim por diante). A segunda está ligada ao modo de transmissão das mensagens. Assim, havendo o comprometimento de um dos elementos da rede, isto não poderia acarretar a perda da mensagem inteira que deveria encontrar um caminho alternativo para chegar ao destino.

Para que não houvesse perda integral da mensagem, criou-se a denominada transmissão por “*packet-switching*”. Esta característica pode

ser resumidamente exposta da seguinte maneira. Ao invés de enviar a mensagem em bloco (como se fosse uma carta) os equipamentos eletrônicos fracionam a mensagem em pedaços (os “pacotes”) enviando cada um deles pelo caminho dentro da rede que estiver disponível, vale dizer que não esteja comprometido. Dentre outras instruções, nestes pacotes há a indicação do número de pacotes de que é formada a mensagem como um todo, bem como a seqüência em que cada um dos pacotes deve ser colocado para “montar o quebra cabeça”. Ao chegar ao destino um pacote, o destinatário sabe que está a caminho a mensagem de determinado tamanho formada por certo número de pacotes, que só estará completa quando chegarem todos os pacotes; recebido o pacote, o destinatário responde ao remetente informando o que já recebeu e aguarda pelos pacotes subseqüentes e assim por diante.

Este sistema (singelamente exposto) transforma o que seria uma comunicação por fluxo contínuo (como a telefônica) em comunicação fracionada (por pacotes), além de criar um mecanismo de controle de erro, pois a mensagem só é considerada “recebida” se todos os pacotes chegarem ao destinatário.

#### 4.5. A Rede e seus Componentes

A *Internet* não corresponde a uma entidade determinada, nem a um certo local físico em que se realizam as respectivas operações, nem um específico veículo de transporte de mensagens que possa ser segmentado. Trata-se, efetivamente, de uma rede vista como um “sistema”. Dizer que corresponde a um sistema significa reconhecer que nela é possível identificar um conjunto de elementos (o repertório do sistema) e um conjunto de regras que determinam o relacionamento entre tais componentes (sua estrutura).

No âmbito da *Internet*, vista como uma rede e sob o ângulo do sistema, podem ser identificados quatro elementos que a formam:

- a) conjunto de dispositivos ligados – nesta categoria encontram-se os computadores, roteadores etc. que, embora não estejam todos diretamente ligados a todos os outros, encontram-se conectados de forma que todos podem, em princípio, acessar ou enviar mensagens a todos os demais (se não diretamente, pelo menos indiretamente através dos demais);
- b) meio físico – que liga os dispositivos entre si; nesta categoria incluem-se os cabos, os satélites etc.;
- c) determinada linguagem – que permite aos equipamentos entenderem as instruções e procedimentos a serem realizados; e
- d) endereço lógico – que indica qual a posição que cada um dos componentes tem no conjunto da rede como um todo. Tratando-se de uma rede formada por equipamentos, cada equipamento deve possuir um endereço lógico (não é um endereço físico) que permite que ele seja

encontrado e reconhecido pelos demais dispositivos da Rede. Uma vez encontrado e reconhecido, isto viabiliza a transmissão de informações de um endereço para outro endereço.

A circunstância de a rede ser estruturada a partir de endereços lógicos e não de endereços físicos traz conseqüências da maior importância.

#### 4.6. A Atribuição de Endereços Lógicos

Dizer que a rede é formada por endereços lógicos significa que a posição de cada operador ou usuário da rede é definida como uma posição interna à própria rede sem haver vinculação necessária com determinado local físico. Assim, um endereço lógico seria o mesmo que dizer que alguém está “na sala 1.207 do 12º andar”, sem fazer referência à rua ou avenida em que se encontra o respectivo prédio. Atualmente, o endereço lógico é identificado por um número, formado pela reunião de quatro subconjuntos de números e corresponde ao que se denomina de “endereço IP”. A título exemplificativo, o endereço lógico 200.130.5.5 corresponde ao *site* do Supremo Tribunal Federal. Este é o endereço lógico do STF na *Internet*; vale dizer, é a posição que ele tem no contexto da rede, relativamente aos demais integrantes.

Todo aquele que pretenda se conectar à *Internet*, para ser reconhecido na rede e poder enviar e receber mensagens precisa se utilizar de um endereço lógico. Até mesmo cada usuário individual que se conecta diretamente com o seu respectivo provedor de acesso utiliza um endereço lógico. Ocorre que o usuário final que se conecta esporadicamente à *Internet*, só necessita do endereço pelo tempo em que permanecer conectado à rede. Só precisaria de um endereço lógico permanente se pretendesse permanecer conectado 24 horas ininterruptamente (como ocorre com os sites disponíveis na Rede).

Neste contexto surge a figura do provedor de acesso à *Internet* pois, em função de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão de endereços (os 4 conjuntos de números) e atribuiu-se a cada País um grupo de endereços. Por sua vez, uma entidade responsável em cada País (no Brasil, a Fapesp) atribui faixas de endereços lógicos a cada entidade que pretenda ser provedor de acesso à *Internet*. Ainda usando o exemplo hipotético acima, ao Provedor A caberiam os endereços de 0.0.0.1 até 0.0.0.100 e ao Provedor B os que vão de 0.0.0.101 até 0.0.0.256 e assim sucessivamente. Por sua vez, estes provedores, ao receberem as ligações telefônicas de seus respectivos usuários conectam cada um deles num endereço lógico que esteja disponível (= não ocupado) naquele momento.

Em suma, para alguém se conectar à rede, ser reconhecido e poder transmitir e receber mensagens vai precisar de um endereço lógico (permanente ou alocado temporariamente). Os usuários individualmente (como regra) não estão habilitados a utilizar nenhum endereço lógico.

Quem “possui” endereços lógicos disponíveis para utilização é o provedor de acesso que a cada conexão aloca um deles para cada internauta.

#### 4.7. Acesso à *Internet* e Camadas Superpostas

O acesso à *Internet* abrange um conjunto de fases e que podem ser visualizadas como camadas superpostas (*layers*), cada uma delas formada por vários conjuntos de elementos. A título meramente ilustrativo, e sem me fixar na especificidade técnica que as compõem, podem ser visualizadas três camadas:

I) Uma primeira corresponde ao que se poderia chamar de “camada de ligação física” entre o usuário e o seu provedor de acesso. Esta primeira camada é viabilizada pela prestadora de telefonia na medida em que estabelece uma ligação telefônica entre dois pontos físicos (números telefônicos) da sua rede. Esta camada abrange:

- a) meio físico utilizado para a ligação, ou seja, o telefone, um cabo de fibra ótica, uma antena parabólica etc.;
- b) o usuário que se liga ao provedor; e
- c) a rede de telefonia fixa com os respectivos números discados para se dar a conexão.

Neste nível de ligação física, procede-se da mesma forma que outras ligações físicas para destinatários dentro da rede de telefonia.

II) Uma vez estabelecida esta ligação física, como em ambas as pontas da ligação física há computadores, ao invés de singelos aparelhos telefônicos, ambos passam a trocar mensagens entre si com o objetivo de instaurar uma camada mais complexa de comunicação. Neste momento é atribuído ao usuário, pelo provedor, um endereço lógico que irá permitir que ele seja reconhecido pelos demais na rede. Por sua vez, o provedor de acesso está ligado a um *backbone*, assim entendido um conjunto de roteadores conectados por canais de transmissão de grande volume de dados.

Esta segunda camada pode-se denominar “camada de conexão lógica” na medida em que, estando o usuário conectado à rede e tendo recebido um endereço IP alocado pelo provedor de acesso, passa a fazer parte da rede, podendo instaurar-se uma conexão entre dois endereços IP. Neste momento, o usuário no Brasil, a quem foi alocado um certo endereço lógico, passa a poder se conectar com outro usuário em outro País a quem foi alocado outro endereço lógico.

III) A esta segunda camada superpõe-se uma terceira que é a “camada de aplicativos” em que são acionados *softwares* que irão desempenhar funções específicas como um navegador (*browser*), ou um programa para “bate-papo” (chat), ou um motor de pesquisas na rede, ou um programa de correio eletrônico etc. A rigor, podem ser executados diversos aplicativos

ao mesmo tempo pelo mesmo usuário, inclusive conectando cada um deles a endereços IP situados em distintos lugares do mundo (por exemplo, mediante a abertura de várias “janelas” no *browser*).

Além destas, outras camadas podem ser agregadas no contexto do funcionamento da *Internet*, bem como as mencionadas podem ser subdivididas ou desdobradas.

O importante, neste momento, é ter conhecimento do funcionamento básico da Rede o qual se dá através destas camadas superpostas de modo que cada uma delas viabiliza uma nova utilidade para o usuário. O *layer* de conexão física permite a ligação entre usuário e provedor, o de conexão lógica viabiliza a ligação entre posições da rede e o de aplicativos traz outras utilidades como a busca de informações, o acesso a imagens, a transmissão de sons etc.

O serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* não está propriamente na primeira camada (pois esta é viabilizada pela empresa de telefonia). O provedor de acesso atua, propriamente, na segunda camada (atribuição de endereço IP), assegura a constância da comunicação e o fluxo de pacotes que precisem por ele transitar, pois este é o “melhor caminho possível” e, eventualmente, oferece outros serviços na terceira camada. A identificação do âmbito em que se encontra o provedor permite distinguir claramente a) o ambiente em que se dá a transmissão de mensagens no âmbito da *Internet*, b) o ambiente que é fornecido pelas empresas de telefonia.

#### 4.8. Características do Serviço de Acesso à *Internet*.

A exposição feita indica que o serviço de provimento de acesso à *Internet* apresenta características próprias quando comparado com o serviço de telefonia tal como atualmente estruturado. Cinco são os aspectos em que diferem:

a) endereço – enquanto o serviço de telefonia, na estruturação de sua rede e definição dos respectivos terminais utilizados pelos usuários, apoia-se em endereços físicos que indicam a posição concreta em que se encontra cada um, a *Internet* apoia-se em endereços lógicos posto que seu referencial é a própria rede e não o local físico em que se encontram. Assim, na comunicação realizada através do sistema de telefonia duas pessoas (A e B) estarão em pontos físicos distintos identificados por números telefônicos, enquanto, no âmbito da *Internet* estas mesmas pessoas estarão (como regra, temporariamente) situados em posições lógicas da rede que variam a cada nova sessão.

b) conexão – no sistema de telefonia a conexão se dá entre dois endereços físicos, mediante um caminho, ou circuito único que permanece inalterado durante todo o período da ligação; destarte, se há algum

empecilho que interfira com este caminho a conexão não se perfaz ou se encerra. Por outro lado, na *Internet* a conexão se dá pelo melhor caminho possível dentro da rede, cujos *softwares* automaticamente identificam as rotas de menor tráfego para encaminhar as mensagens.

c) fluxo – no sistema de telefonia o fluxo de transmissão de mensagens é contínuo enquanto a conexão permanecer estável. Na *Internet*, este fluxo é feito em pacotes, de modo que cada pedaço poderá seguir um caminho diferente e a mensagem partilhada. Chegando ao destino, processa-se o ressequenciamento dos pacotes, de modo a obter a reconstrução da mensagem inicial.

d) controle de erro – a conexão por telefonia não apresenta um controle de erro; não há confirmação quanto ao conteúdo das mensagens enviadas. Na *Internet*, há um controle automático de erro que verifica os pacotes, seu recebimento, número etc.

e) aspecto tarifário – no serviço de telefonia, a tarifa cobrada pela empresa de telefonia é, como regra, proporcional à distância entre os pontos físicos que estão conectados. Na *Internet*, é possível obter conexões com o mundo mediante o pagamento de uma tarifa à empresa de telefonia de natureza em geral meramente local.

Estas diferenças são identificadas considerando a comunicação a partir do seu ponto de origem (por exemplo, casa do usuário) até seu ponto de destino (por exemplo, fornecedor de conteúdo de mensagens). Não se exclui que o avanço tecnológico leve as operadoras de telefonia a adotar estruturas semelhantes para viabilizar a comunicação dentro de suas respectivas redes fixas, mas isto não alterará a análise feita, pois a utilidade proporcionada pela telefonia continuará sendo da mesma natureza, embora utilizando tecnologia distinta.

Este exame mostra claramente as diferenças que existem entre os serviços prestados no âmbito da telefonia e da *Internet*.

Por outro lado, a *Internet* não se confunde com o serviço prestado pelas antigas BBS. Embora, historicamente, alguns provedores de acesso tenham se originado de BBS, há uma diferença relevante entre as figuras. Na BBS pura, há uma única ligação telefônica entre usuário e BBS que lhe fornece apenas as suas informações (aquelas de que dispõe). Não há (na BBS pura) uma conexão a uma rede de inúmeros participantes conectados a diferentes BBS. Quando muito há uma troca de informações entre os usuários da mesma BBS. Na *Internet*, o objetivo do usuário não é meramente ligar-se ao provedor de acesso. Ele busca obter uma conexão com o mundo, através do provedor.

O serviço prestado pelo provedor de acesso é diferente do serviço prestado pela empresa de telefonia, pois a conexão à *Internet* permite

uma multiplicidade de conexões e uma multiplicidade de caminhos para a transmissão de mensagens. Sob este ângulo, o provedor de acesso atua como um instrumento, ou meio, para que o usuário possa ter acesso a um sistema de transferência de mensagens com tal flexibilidade. No âmbito da *Internet*, só haverá transmissão de mensagem se houver um endereço lógico de origem e de destino e este endereço não é fornecido ao usuário pela empresa de telefonia. Portanto, o provedor fornece “algo mais” do que o viabilizado pela telefonia e algo que se insere como um meio diferenciado de realização da transmissão de mensagens.

Não há dúvida que, no contexto atual, provedor de acesso e cliente iniciam a conexão mediante uma ligação física, em geral através da empresa de telefonia e, sobre esta ligação física, superpõe-se uma ligação lógica que viabiliza a transmissão de mensagens. Exatamente porque o serviço de provimento de acesso à *Internet* se superpõe a um serviço de telefonia é que ele vem a ser denominado de “serviço de valor adicionado”, pois acrescenta utilidades (= adiciona-se) a uma conexão telefônica clássica.

Diante deste quadro, que aponta claramente as diferenças entre o serviço prestado por uma empresa de telefonia fixa e o provedor de acesso à *Internet*, cabe, então, perguntar se o serviço por este prestado é, ou não, de comunicação.

#### 4.9. Serviço de Acesso à *Internet* é Serviço de Comunicação

Entendo que o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* configura um serviço de comunicação, estando abrangido pelo âmbito de incidência do ICMS de competência estadual.

As razões que me levam a tal convicção decorrem da exposição técnica feita, e mostram que, tanto na hipótese de o conceito de serviço ser entendido a partir do tipo de atividade realizada pelo prestador, como na hipótese de sê-lo em função da utilidade obtida pelo usuário, em ambos os casos a conclusão é apenas uma: trata-se de serviço de comunicação.

A primeira razão apoia-se na concepção de serviço em função do tipo de atividade exercida, ou seja, colocando a tônica no prestador do serviço. Desta ótica, serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens.

Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (= a primeira camada). Telefonia é meio físico apenas, *Internet* é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.

A segunda razão apoia-se na concepção de serviço como utilidade obtida, ou seja, colocando a tônica no usuário. Desta ótica, a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo. Portanto, também da ótica do usuário, o provimento viabiliza utilidades novas consistentes numa comunicação cercada de características peculiares.

Em suma, qualquer que seja a ótica de análise, a conclusão continua inalterada: o provedor de acesso presta serviço de comunicação.

#### 4.10. Argumentos Contrários à Incidência do ICMS

Dois argumentos têm sido levantados para sustentar que o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* não seria um serviço de comunicação.

O primeiro argumento é o de que a Lei Geral de Telecomunicações define o que seja serviço de telecomunicação e, portanto, o ICMS só poderia incidir sobre o que fosse “telecomunicação”.

Este argumento não me parece procedente pois, se, por um lado, não há dúvida que a LGT contém tal definição, por outro lado, também não há dúvida que o inciso II do artigo 155 da CF/1988 ao descrever a competência tributária estadual contempla o conceito de “comunicação” e não de “telecomunicação”. Telecomunicação é um tipo de comunicação, é espécie de um gênero mais amplo, sendo que a Constituição atribuiu competência tributária para alcançar o gênero (= comunicação) e não apenas a espécie (= tele).

O segundo argumento, também apoiado na LGT, é no sentido de que esta lei define, em seu artigo 61, o que vem a ser serviço de valor adicionado, em cujo âmbito inclui-se o provimento de acesso. Por conseqüência, no contexto da LGT, este não é serviço de telecomunicação, mas sim serviço que acrescenta novas utilidades a um serviço de telecomunicação, o que, portanto, supõe a preexistência deste.

Este argumento é respondido da mesma maneira que o anterior, acrescentando-se, porém, alguns aspectos. Com efeito, a LGT distingue provimento de acesso e serviço de telecomunicação dizendo que aquele se superpõe a este porque a concepção que informou a legislação foi a concepção técnica de *layer* acima exposta. O acesso à *Internet* se dá mediante um *layer* lógico que se apóia num *layer* físico (por isso é

“adicionado”). Mas isto não significa que ambos não possam pertencer ao gênero “serviço de comunicação”.

Além disso, a LGT se vocaciona a regular a realidade de um determinado setor de atividade econômica utilizando-se dos conceitos que entende pertinentes para bem disciplinar as atividades nesse campo. Mas ela não é uma lei tributária e não pretende delinear a competência tributária. Aliás, “comunicação” não é um conceito de direito privado que tenha sido encampado pela Constituição e que, por força do artigo 110 do CTN, devesse ter seu conteúdo buscado no âmbito da legislação específica do setor.

Aliás, a invocação da LGT não é adequada para solucionar este debate pois, no âmbito da própria LGT, há um nítido serviço de fornecimento de meio de transmissão de mensagem (típico serviço de comunicação) que a LGT distingue do serviço de telecomunicação. Trata-se do serviço de provimento de capacidade em satélite (artigo 172 da LGT, que regula o direito de exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações) que corresponde a um dos mais típicos serviços de fornecimento de meios para a realização de comunicação, mas na sistemática da LGT não se inclui no conceito de telecomunicação consagrado no seu artigo 60.

Isto mostra que a invocação da LGT para o fim de sustentar que tributável pelo ICMS seria apenas o serviço de telecomunicação definido em seu artigo 60 não é um critério seguro para solucionar o debate. Além do que já foi exposto, note-se, também, que não é pelo fato de uma empresa ser uma prestadora de serviço de telecomunicação, nos termos da LGT, que todos os serviços que prestar estarão necessariamente sujeitos ao ICMS. Como se disse, para estar configurado um serviço de comunicação é mister que haja o fornecimento de um meio, ou ambiente, para que outrem transmita mensagens. Ora, a empresa de telefonia, em certas circunstâncias pode prestar serviços ao usuário sem que esteja fornecendo um “meio”. Assim, por exemplo, quando presta o serviço de “despertador”. Neste caso, não é pelo fato de ser uma empresa de telecomunicações, no estrito sentido da LGT, que este serviço estará tributado pelo ICMS. Despertar alguém é comunicar a tal pessoa certo horário, não é prestar serviço para que ele se comunique com outrem.

Em suma, a LGT é importante na análise, pois indica que os serviços por ela disciplinados devem ser vistos como “utilidades” prestadas, mas não é critério seguro para definir quais os serviços que estão, ou não, sujeitos ao ICMS de competência estadual. O exame concreto do tipo de atividade e da natureza da utilidade fornecida é que permitirá dizer se o serviço é de comunicação. E, na minha opinião, o provimento de acesso à *Internet* tem características, seja quanto à atividade desenvolvida, seja quanto à utilidade fornecida, que o definem como de comunicação.

#### 4.11. Conclusão

A conclusão que se extrai da análise feita é no sentido de que o provedor de acesso à *Internet* presta serviço de comunicação sujeito a ICMS. O conceito de “comunicação” utilizado pela CF/1988 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido).

Por esta razão, a LGT não é parâmetro para definir o que seja, ou não, tributável pelo ICMS. Aliás, ela própria exclui do conceito da telecomunicação um serviço que, inequivocamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite).

Uma vez que o provimento de acesso à *Internet* é um serviço sujeito a ICMS, não se aplica a cláusula contida no artigo 156, III, da CF/1988, pois o ISS só pode incidir em relação a serviços não compreendidos no seu artigo 155, II (e o provimento de acesso está compreendido no dispositivo em questão) e desde que haja adequada previsão em lei complementar. Por isso, deixo de examinar o eventual enquadramento, ou não, do serviço de provimento de acesso à *Internet* na Lista Anexa veiculada pela LC n. 56/1987.

De tudo quanto foi registrado, homenageando os que pensam em sentido contrário, firmo as seguintes conclusões:

a) Considero provedor como sendo um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o *site* para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI)” (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva Direito e *internet*”, p. 60);

b) O provedor vinculado à *Internet*, tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática;

c) O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações;

d) A LC n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam;

e) Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS;

f) A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS;

g) O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

Esse é o posicionamento que continuo a seguir, por compreender ser o que se harmoniza com o ordenamento jurídico.

Ressalto, por último, que, se os fundamentos técnicos e jurídicos desenvolvidos não bastassem para fazer incidir o ICMS na relação negocial em exame, não há como fugir, enquanto se encontrar em vigor a legislação conveniada sobre o assunto.

Registro que, em 6 de julho de 2001, o Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, na sua 102 reunião ordinária, aprovou o Convênio ICMS n. 78/01, do teor seguinte:

#### **CONVÊNIO ICMS n. 78/01**

*Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à Internet dá outra providência.*

O Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, na sua 102ª reunião ordinária, realizada em Goiânia, GO, no dia 6 de julho de 2001, tendo em vista o disposto na *Lei Complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

#### **CONVÊNIO**

*Cláusula primeira* Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução de base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade acesso à *Internet*, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação.

*Cláusula segunda* A redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Parágrafo único O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula anterior não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

*Cláusula terceira* Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir, total ou parcialmente, os débitos fiscais do ICMS, lançados ou não, inclusive juros e multas, relacionados com as prestações previstas na cláusula primeira, ocorridas até a data de início da vigência deste Convênio.

Parágrafo único A não exigência de que trata esta cláusula:

I - não autoriza a restituição ou compensação de importâncias já pagas;

II - observará as condições estabelecidas na legislação de cada unidade federada.

*Cláusula quarta* Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de dezembro de 2002.

Em 10.7.2003, o mesmo Conselho aprovou o Convênio ICMS n. 50/03, com a redação que transcrevo:

#### **CONVÊNIO ICMS n. 50/03**

*Revigora as disposições do Convênio ICMS n. 78/01, de 6.7.2001, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à Internet.*

O Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, na sua 110ª reunião ordinária, realizada em São João Del Rei, MG, no dia 4 de julho de 2003, tendo em vista o disposto na *Lei Complementar n. 24*, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte

#### **CONVÊNIO**

*Cláusula primeira* Ficam revigoradas as disposições do Convênio ICMS n. 78/01, de 6 de julho de 2001.

*Cláusula segunda* Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a convalidar os procedimentos adotados em relação às prestações de serviço de acesso à *Internet* efetuadas nos termos do Convênio ICMS n. 78/01, de 6 de julho de 2001, ocorridas no período de 1º de janeiro de 2003 até a data da vigência deste convênio.

Parágrafo único. O disposto nesta cláusula não autoriza restituição ou compensação de importâncias já recolhidas.

*Cláusula terceira* Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos até 31 de outubro de 2003.

Em 14.10.2003, o referido Conselho aprovou o Convênio ICMS n. 79/03, determinando:

#### **CONVÊNIO ICMS n. 79/03**

*Prorroga as disposições do Convênio ICMS 78/01, de 6.1.2001, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à Internet e estabelece procedimentos quanto ao pagamento do imposto.*

*O Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, na sua 111ª reunião ordinária, realizada em São Luís, MA, no dia 10 de outubro de 2003, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte*

#### **CONVÊNIO**

*Cláusula primeira* Ficam prorrogadas, até 31 de dezembro de 2003, as disposições contidas no Convênio ICMS n. 78/01, de 6 de janeiro de 2001.

*Cláusula segunda* Nas prestações de serviço de *Internet* em que o estabelecimento prestador esteja localizado em unidade federada diversa da do usuário, o pagamento do imposto deve ser efetuado na proporção de 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização do usuário do serviço e 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização da empresa prestadora.

Parágrafo único. A fiscalização do pagamento do imposto será exercida conjunta ou isoladamente pelas unidades da Federação envolvidas na prestação, condicionando-se ao Fisco da unidade da Federação de localização do usuário do serviço credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia ou Finanças da unidade federada de localização do prestador.

*Cláusula terceira* A redução da base de cálculo de que trata o Convênio ICMS n. 78/01, de 6 de janeiro de 2001, será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Parágrafo único. O contribuinte que optar pelo benefício previsto na cláusula primeira não poderá utilizar quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.

*Cláusula quarta* Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2003.

Por fim, em 17.12.2003, o Confaz adotou o Convênio ICMS n. 139/03, autorizando:

#### **CONVÊNIO ICMS n. 139/03**

*Autoriza os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul a convalidar atos praticados de acordo com o Convênio ICMS 78/01, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de acesso à internet.*

*O Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz, na sua 112ª reunião ordinária, realizada em Joinville, SC, no dia 12 de dezembro de 2003, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte*

### CONVÊNIO

*Cláusula primeira* Ficam os Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul autorizados a convalidar os atos praticados, até 31 de dezembro de 2003, por seus prestadores de serviço de acesso à *internet* de acordo com o Convênio ICMS 78/01, de 6 de julho de 2001.

*Cláusula segunda* Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional.

Ora, enquanto os referidos Convênios não forem afastados do ordenamento jurídico, impossível isentar-se, por interpretação jurisprudencial que não seja reconhecimento da inconstitucionalidade das referidas normas, a tributação do ICMS sobre os negócios realizados pelos provedores de *internet*.

Os Convênios estão subordinados ao princípio da legalidade. São autorizados por lei. Eles visam, na lição de Aliomar Baleeiro, “à fiscalização e ao controle da cobrança dos impostos, mediante troca de informações cadastrais, realização de diligências, no combate à sonegação de tributos” (“Direito Tributário Brasileiro”, p. 656, 11<sup>a</sup> ed., Forense).

Vigoram, portanto, os convênios enquanto não afastados por vício de inconstitucionalidade.

A não-incidência do ICMS sobre negócios jurídicos praticados pelos provedores de *internet*, simples e puramente, sem afastar a força aplicativa dos Convênios que os regem, é missão impossível.

Isso posto, com vênua às posições contrárias, acolho os embargos de divergência em análise, fazendo prevalecer o acórdão que determinou incidir ICMS sobre os negócios contratuais celebrados pelos provedores de *internet* com os seus clientes.

É como voto.

### VOTO-VISTA

Ementa: Tributário. Provedores de *internet*. Natureza dos serviços prestados. Serviço de comunicação, enquadrado na previsão do art. 2º da LC n. 87/1996. Relação de essencialidade (e não de acessoriedade ou de acidentalidade) entre o provedor e o sistema de comunicação da *internet*. Não caracterização como serviço de valor adicionado de telecomunicações (Lei n. 9.472/1997, art. 61).

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: 1. Busca-se, aqui, definir a natureza dos serviços prestados pelos denominados “provedores de *Internet*”, definição essa que tem relevância para fins de tributação. Com efeito, a se chegar à conclusão de que se trata de serviço de comunicação, configurar-se-á, em tese, a hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço – ICMS, de competência estadual (CF, art. 155, II); se de outro serviço se tratar, sobre ele poderá incidir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal (CF, art. 156, III).

2. A polêmica reside, fundamentalmente, na interpretação de dois preceitos normativos. De um lado, o art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, que dispõe:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

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

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

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

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

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

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

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

De outro lado, o art. 61 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei n. 9.472, de 16.6.1997, nos seguintes termos:

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.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Para uma corrente, adotada pelo acórdão paradigma, o provedor de *Internet* qualifica-se como serviço de comunicação e, como tal, está sujeito a ICMS; para outra, adotada pelo acórdão embargado, é serviço de valor adicionado à telecomunicação, não ficando sujeito àquele imposto, e sim, se for o caso, ao ISSQN.

3. Há, no plano dos fatos, alguns pontos em comum nas duas correntes de opinião. Primeiro, o de que a *Internet* é um sistema de comunicação de informações. Constitui um sistema de ligação entre redes de computadores, formando um veículo único de comunicação, que propicia o acesso a um enorme volume de informações de toda a natureza, bem como a transmissão de qualquer informação para qualquer usuário, em qualquer ponto geográfico, tudo de modo rápido e ágil. Em suma, repita-se: *Internet* é um sistema de comunicação. O segundo ponto a respeito do qual não há divergência é o de que, para ter acesso a esse sistema de comunicação - ou, melhor dizendo, para ter acesso às informações disponíveis na *Internet* - é essencial que o usuário se utilize dos serviços de um provedor, ao qual deve estar ligado. É o provedor, e somente ele, que faz a comunicação entre o usuário e a informação. “Provedor”, na descrição de Newton de Lucca (com a qual ambas as correntes também concordam) “é aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *Internet*, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações, etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *Internet* (PSC), sendo a entidade que presta serviços de conexão à *Internet* (SC)” (Direito e *Internet* – Aspectos Jurídicos

Relevantes, obra coletiva, coord. Newton de Lucca e Adalberto Simão Filho, São Paulo, Edipro, 2001, p. 60). Portanto, provedor é um prestador de serviços, e os serviços que presta estão diretamente relacionados com a *Internet*.

4. Sendo a *Internet* um sistema de comunicação de informações e sendo o provedor um prestador de serviços integrado e essencial a esse sistema, pode-se concluir que o serviço prestado pelo provedor é um serviço que faz parte da comunicação. Em outras palavras: é um serviço de comunicação. Todavia, sem negar essa realidade, sustenta-se que se trata de um serviço de valor adicionado de telecomunicações e, como tal, não classificado legalmente como “serviços de telecomunicação”, conforme dispõe o art. 61 da Lei n. 9.472/1997. O argumento não procede. O “serviço de valor adicionado” descrito na Lei acima referida (que é a Lei Geral de Telecomunicações) leva em consideração o ambiente suposto pelo legislador, ou seja: os serviços de telecomunicação. Assim, nesse ambiente, define-se como serviço de valor adicionado “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”. Assim, é um serviço acessório, que adere a um principal, com o qual, todavia, “não se confunde”. Sem ele, o serviço principal subsistiria normalmente. Entre o serviço acessório-adicionado e o principal há, portanto, uma relação que, em linguagem metafísica, se poderia denominar como de pura acidentalidade.

5. Ora, ainda que se admitisse verdadeira essa relação de acidentalidade e acessoriedade dos serviços do provedor em face do sistema de telecomunicação (que, como se disse, é o ambiente suposto pela Lei n. 9.472/1997), o mesmo certamente não se pode afirmar quando o confronto se faz entre o provedor e o sistema de comunicação da *Internet*. Aqui, a relação entre o serviço do provedor e o sistema comunicativo não é de mera acidentalidade. Pelo contrário: é uma relação de *essencialidade*. O serviço do provedor é necessário e indispensável à própria existência da comunicação pela via da *Internet*. Sem provedores não existiria a “rede mundial”, que nada mais é, no fundo, do que uma rede formada pelos diversos provedores, que permitem o acesso e, ao mesmo tempo, disponibilizam informações. O serviço do provedor, conseqüentemente, não é um serviço acessório, que poderia ser dispensado sem comprometimento do serviço principal. É, ao contrário, um serviço essencial, é o cerne, o fundo do ser, desse sistema de comunicação. Nesse ambiente, portanto, não há como enquadrar o serviço do provedor como de mero “valor adicionado”. Define-se, sem dúvida, como serviço de comunicação, perfeitamente adequado entre as espécies previstas no art. 2º da LC n. 87/1996.

6. Por tais razões, acompanho o voto do Ministro José Delgado, acolhendo os embargos. É o voto.

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Franciulli Netto: Cuida-se de embargos de divergência, opostos pelo Estado do Paraná, contra v. acórdão da colenda Segunda Turma, de relatoria da ilustre Ministra Eliana Calmon, sintetizado na seguinte ementa:

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela *internet* serviço de telecomunicações, e sim, *serviço de valor adicionado* (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido (REsp n. 456.650-PR, DJ 8.9.2003, fl. 522).

Para corporificar a divergência, o embargante colou paradigma da egrégia Primeira Turma que demonstrou entendimento diverso. O v. aresto paradigmático restou assim ementado:

Tributário. Provedor da *internet*. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza comercial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei Complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. acórdão que entendeu que “o provedor de acesso à *internet* não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS”.

2. O Provedor da *Internet* é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *Internet*”.

(PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *Internet* (SCI)". (Newton de Lucca, em artigo "Títulos e Contratos Eletrônicos", na obra coletiva *Direito e Internet*, p. 60).

3. O provedor vinculado à *Internet* tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

5. A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

9. Recurso provido (REsp n. 323.358-PR, Rel. Min. José Delgado, DJ 3.9.2001, fl. 542).

É o relatório.

#### **VOTO VENCEDOR**

O Sr. Ministro Franciulli Netto (Relator para o acórdão): Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de conexão à *Internet*. Conforme asseverado por este Magistrado quando do julgamento do recurso especial ora embargado, a questão central envolve a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet*.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Por outro lado, estabelece o artigo 2º da Lei Complementar n. 87/1996, em seu inciso III, que o ICMS incide sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, 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.

A esse respeito, preleciona Ives Gandra da Silva Martins que o serviço de comunicação que pode ser tributado é “apenas a comunicação que se faz por veículo, posto à disposição com intuito econômico. Na linguagem dos fundadores do direito econômico, o espírito da economicidade é que justifica a incidência. (...) Em outras palavras, não basta a ‘comunicação’. É necessário haver prestação de ‘serviço’ para que a comunicação se faça e esse serviço é que pode, conforme a hipótese, deflagrar a incidência do tributo” (in “*Tributação na Internet*”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001, p. 44-45).

Na mesma linha de raciocínio, Roque Antonio Carrazza, em parecer acostado aos autos, pontifica que o ICMS “não alcança a comunicação, mas a prestação (onerosa) de serviços de comunicação. Deveras, a comunicação só ganha relevância jurídica, para fins de ICMS, quando decorre de um contrato de prestação de serviços. A simples existência de comunicação não é suficiente para que o ICMS nasça. Tanto é assim que um advogado, contratado para prestar seus serviços típicos (v.g., para fazer uma sustentação oral perante um Tribunal Superior), sem dúvida comunica-se, mas não será tributado por meio de ICMS.” Dessarte, conclui que “a comunicação somente determinará a incidência do ICMS se for o objeto (o fim) do negócio jurídico firmado pelas partes, e não um mero meio de alcançá-lo”.

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 n. 372 – Anatel).

A Norma n. 004/1995, aprovada pela Portaria n. 148/1995 do Ministério das Comunicações, com o objetivo de regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à *Internet*, já dispunha que serviço de valor adicionado é o “serviço 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”. O Serviço de Conexão à *Internet* – SCI foi definido como o “serviço de valor adicionado que possibilita o acesso à *Internet* a usuários e provedores de serviços de informações”, e o Provedor de Serviço de Conexão à *Internet* – PSCI como “a entidade que presta o serviço de conexão à *Internet*”.

No mesmo diapasão, a Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços *Internet* (para substituir a sobredita Norma n. 004/1995 do Ministério das Comunicações), objeto da Consulta Pública n. 417, 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 dispõe, 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, com os direitos e deveres inerentes a esta condição”.

Compete à União, nos termos do artigo 21, inciso XI, da Carta Maior, “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações”.

A Lei Federal n. 9.472/1997, 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”.

No mesmo sentido, o artigo 3º, inciso III, do Regulamento Geral dos Serviços de Telecomunicações da Anatel (Resolução n. 73, de 25.11.1998) estabelece que não constituem serviços de telecomunicações os serviços de valor adicionado, nos termos do artigo 61 da Lei n. 9.472 de 1997.

Nessa linha de raciocínio, a doutrina majoritária entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* não constituem serviços de comunicação ou de telecomunicação, mas serviços de valor adicionado, de forma a afastar a incidência do ICMS.

Na lição de José Eduardo Soares de Melo, “o acesso à *internet* implica a utilização conjugada de alguns equipamentos – computador, modem, linha telefônica, fibra ótica, TV a cabo, telefone celular ou um micro de mão (*palmtop*) – por meio de um programa (*software - internet explorer, netscape etc.*), instalado no computador de qualquer pessoa, procedendo ao roteamento da ligação por canais contratados pela Embratel, que se conecta a uma empresa estrangeira, além de oferecer diversas outras comodidades (disposição de aparelhos, equipamentos, senhas etc.). (...) Participam a operadora (entidade exploradora do STFC – Serviço Telefônico Fixo Comutado, ou SMC – Serviço Móvel Celular); o provedor (pessoa que provê o serviço através da rede pública de telecomunicações), mediante oferecimento de facilidade suplementar do STFC (recursos de códigos de acesso específico e o fornecimento do registro das chamadas destinadas aos provedores) e os usuários (tomadores dos serviços pertinentes à *internet*). O provedor transmite ao usuário a informação indispensável para a realização da comunicação do usuário com a *internet*, mediante os meios técnicos que dispõe” (in “Tributação na *Internet*”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo: 2001, p. 238).

Hugo de Brito Machado doutrina que “a expressão provedor de acesso pode designar o conjunto de equipamentos que viabiliza o acesso de alguém à *Internet*. No sentido de prestador de serviço, porém, o provedor é a pessoa, física ou jurídica, que utiliza esse conjunto de equipamentos para a prestação de serviço consistente em viabilizar o acesso à *Internet*” (Ob. cit., p. 88).

Segundo definição de Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini, “o provedor de acesso, em linguagem simplificada, constitui o instrumental técnico para que o usuário possa acessar a navegação na *Internet*; é o meio hábil para possibilitar a entrada na rede internacional de comunicação” (Ob. cit., p. 128).

Kiyoshi Harada, ao examinar a questão, salienta que “o provedor de acesso à *internet* libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e *softwares* com vistas à eficiente navegação” (Ob. cit., p. 223).

Nessa esteira é o comentário de Francisco de Assis Alves:

Os provedores viabilizam o acesso à *internet* aos usuários e a outros provedores de serviços de informações. Os provedores, portanto, utilizam a estrutura do serviço de telecomunicações existente para proporcionar o acesso, o armazenamento de informações e conectar o usuário à rede. Apenas recebem as informações da rede e as retransmitem ao usuário conectado. (...) A comunicação que ocorre entre os usuários da *internet* decorre de um serviço de conexão prestado pelos provedores. E estes, agora sim, utilizam-se de um serviço de comunicação, prestado pelas companhias telefônicas, para efetivarem esta conexão. Assim sendo, o serviço fornecido pelos provedores nada mais é do que um acréscimo ao serviço de telecomunicações, consistindo num serviço de valor adicionado (Ob. cit., p. 173).

A esse respeito, preleciona Hugo de Brito Machado que “o certo é que os serviços prestados pelo provedor de acesso não são viáveis sem aqueles aos quais se agregam” (Ob. cit., p. 91).

Na mesma seara, Roque Antonio Carrazza sustenta que “a atividade do ‘provedor de acesso’ não tipifica, ela própria, nenhum serviço de comunicação, mas tão-somente disponibiliza, para os usuários, os meios que o tornarão possível. Ora, se não há, no caso, prestação de serviço de comunicação, não há, *ipso facto*, incidência possível de ICMS. Deveras, não envolvem prestações de serviços de comunicação as meras atividades-meio, necessárias para que se concretizem. Estas providências preliminares são inalcançáveis pelo ICMS. Em linguagem mais técnica, disponibilizar os meios e modos necessários à prestação dos serviços de comunicação não é o fato imponible do ICMS em estudo” (cf. parecer acostado aos autos).

Já Ives Gandra Martins pondera que “se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal, à evidência, não será serviço

de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação” (Ob. cit., p. 48).

Relevante, ainda, a observação de Sacha Calmon de que “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” (Ob. cit., p. 104).

José Eduardo Soares de Melo ensina que “o provedor cria novas utilidades relacionadas ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, possibilitando os meios de perfazimento da comunicação. Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos. Tornar possível a ‘relação comunicativa’ (serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede) não tem a mesma natureza de participar de modo interativo desta mesma relação” (Ob. cit., p. 241).

Oportunas e precisas as considerações tecidas por José Maria de Oliveira, citado por Hugo de Brito Machado:

Entende-se que o provimento de acesso à *Internet* deve ser assim considerado como uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações.

O provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à *Internet* não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Ao se afirmar que o provimento de acesso não é condição necessária e suficiente à realização do fenômeno comunicacional, quer-se informar que

os mecanismos tecnológicos do provimento de acesso não viabilizam, por si sós, a comunicação (suficiência), bem como não são indispensáveis para que a comunicação se efetive (necessidade) (Ob. cit., p. 89).

A questão foi debatida por juristas renomados no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo no ano de 2001 pelo Centro de Extensão Universitária – CEU. Concluiu-se, em plenário e em Comissões, por maioria, que os serviços prestados pelos provedores de acesso não sofrem a incidência do ICMS. Nesse sentido, vide trecho da conclusão das Comissões 2 e 3 do aludido Simpósio, citado por Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador-Geral do evento:

A expressão “serviço de comunicação”, no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação.

Não pode ser aplicada ao provedor de acesso a *Internet*, porque este não disponibiliza meios e condições necessários e suficientes a que se realize a comunicação. Para que se realize a comunicação fazem-se indispensáveis outros meios, aos quais o provedor simplesmente acrescenta instrumentos que tornam mais fácil, ou mais rápida, a comunicação (*in* “Competência Impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à *Internet*”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 75, dezembro de 2001, p. 72-73).

Diante do exposto, verifica-se que 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. 87/1996), 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.

Trata-se, 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.

Com efeito, os provedores de acesso à *Internet* atuam como intermediários entre o usuário final e a *Internet*. Utilizam-se, nesse sentido, de uma infra-

estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

Na mesma esteira, o douto Ministro Peçanha Martins, quando do julgamento do referido recurso especial, 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.” Dessa forma, concluiu pela não-incidência de ICMS sobre os serviços de provedoria à *Internet*.

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 imponiblel.

Segundo pontifica Roque Antonio Carrazza no mencionado parecer, “a lei (estadual ou do Distrito Federal), ao cuidar do ICMS, não poderá, por força do princípio da reserva e rigidez das competências tributárias, ir além do conceito de ‘serviços de comunicação tributáveis’, constitucionalmente posto.”

No mesmo sentido, a doutra Ministra Eliana Calmon sustentou que, “independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS. Aliás, em se tratando de serviço, a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao ICMS” (REsp n. 456.650).

Pelo que precede, nego provimento aos presentes embargos de divergência.  
É como voto.

### VOTO-VOGAL

O Sr. Ministro João Otávio de Noronha: Esclareço que, desde o primeiro julgamento, ocorrido na Segunda Turma, compartilho do entendimento defendido pelo Sr. Ministro Franciulli Netto.

Entendo que empresa que executa serviços como provedora da *internet* não presta serviço de telecomunicação, apenas viabiliza que o usuário se conecte à rede de comunicação. É, pois, um serviço agregado. Acredito que, no caso, a hipótese é um dos casos típicos de ofensa ao art. 110, em que o convênio muda o conceito para alterar a competência para tributar um serviço que deveria se dar com base em outra espécie de tributo, qual seja, o ISS. Constato violação bastante clara do art. 110 do Código Tributário Nacional. Esse é um dos raros casos em que vejo esse artigo violado.

Portanto, peço vênua aos demais Pares, mas acompanho o voto do Sr. Ministro Franciulli Netto, rejeitando os embargos de divergência.

### VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Castro Meira: Cuida-se de embargos de divergência em que se discute se os provedores de acesso à *internet* prestam ou não serviços que se enquadram na hipótese de incidência do ICMS.

Na sessão de 10 de março, pedi vista dos autos para um melhor exame.

Os votos que me antecederam, pautados em argumentos técnicos e jurídicos dos mais razoáveis, merecem aqui meus elogios.

O eminente Relator, o Ministro José Delgado, com base em sólidos fundamentos consignados no aresto apontado como paradigma, acolheu os embargos de divergência. Entendeu, em apertada síntese, que o provedor de acesso não presta apenas um serviço de valor adicionado, não é mero intermediário, mas parte integrante do processo de comunicação, razão por que devem ser tributados. Acompanhou-o o Ministro Teori Zavascki.

Coube ao Ministro Franciulli Netto inaugurar a divergência, que o fez com fundamentos não menos razoáveis.

Preocupou-me, inicialmente, o argumento trazido pelo ilustre Relator de que existem convênios, celebrados entre os Estados no âmbito do Confaz, estabelecendo a redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços

prestados pelos provedores de acesso à *internet*. Assim, concluiu que “vigoram os convênios enquanto não afastados por vício de inconstitucionalidade”.

Refletindo sobre a matéria, conclui que a existência dos convênios não interfere na questão sob análise. A norma convencional é o instrumento de que dispõem os Estados para deliberar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, objetivando prevenir a chamada “Guerra Fiscal” (art. 155, § 2º, XII, g, c.c. a LC n. 24/1975).

A discussão relativa à incidência ou não do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à *internet* é questão prévia e prejudicial à análise dos convênios. Somente se poderá conceder isenção, redução de base de cálculo ou qualquer outro incentivo ou benefício fiscal, se previamente definida a questão da incidência. Caso se decida pela não tributação, a análise dos convênios torna-se, automaticamente, prejudicada.

Superado esse argumento, entendo que os serviços de acesso à *internet* constituem serviço de valor adicionado, que escapam à hipótese de incidência do ICMS.

Do Ministério das Comunicações, a Anatel herdou os poderes de regulamentação, fiscalização e outorga, cabendo-lhe, além da formulação e implemento da política nacional para o setor, o regramento das telecomunicações no país. Portanto, é esta Agência Reguladora quem detém, além do conhecimento técnico, o poder normativo para imprimir a melhor interpretação à Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral das Telecomunicações – LGT), que em seus artigos 60 e 61 assim dispõe:

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Como bem salientou o Ministro Franciulli Netto e seguindo a orientação da Anatel - detentora de poder regulamentar e capacitada tecnicamente a proceder à melhor interpretação da LGT -, a *internet* pode ser conceituada como “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 n. 372 - Anatel).

Toda comunicação entre computadores realiza-se através da codificação de dados em uma forma de energia que é enviada através de um meio de transmissão. Por exemplo, a corrente elétrica pode ser usada para transferir dados através de um fio, ou as ondas de rádio podem ser utilizadas para carregar informações através do ar (*Rede de Computadores e Internet*, COMER, Douglas, Ed. Bookman, 2ª ed., Porto Alegre, 2001, p. 37).

O provedor de acesso à *internet* nada mais faz do que estabelecer a ligação entre a rede mundial de computadores e o terminal do usuário, utilizando-se, para tanto, de um meio de transmissão, que poderá ser a linha telefônica, o satélite, a corrente elétrica, a rede de televisão a cabo, a radiodifusão, a fibra ótica ou qualquer outro substrato que sirva de meio à transmissão de dados e informações.

Recentemente, tive notícia de que a Companhia Energética de Minas Gerais - Cemig, está testando, desde o mês passado em Belo Horizonte, projeto pioneiro na América Latina que permite acesso à *internet* através da rede elétrica convencional, sem a necessidade de utilização da rede de telefonia. O projeto piloto, segundo informações colhidas na *internet*, já está funcionando em

40 pontos da Capital Mineira. O projeto ficará em testes durante seis meses e, após esse período, será avaliada a sua viabilidade mercantil.

Como se vê, a rede telefônica não é o único meio de transmissão que serve de substrato de acesso à *internet*. A própria rede elétrica pode funcionar como meio de telecomunicação, permitindo a transferência de dados e informações da rede mundial de computadores ao terminal do usuário conectado.

Como anteriormente mencionado, a orientação da Anatel é no sentido de que “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”.

Não se confunde, pois, o serviço de telecomunicação que serve de substrato à *internet* e o serviço prestado pelos provedores de acesso, que apenas viabilizam o ingresso do usuário na rede mundial de computadores, servindo-se de um sistema de telecomunicação preexistente ou especialmente destinado a esse fim.

Assim, não está sujeito ao ICMS o provedor de acesso à *internet* que apenas utiliza um serviço de telecomunicações preexistente, como ocorre no acesso realizado pela rede telefônica. O simples acesso à *internet* é serviço de valor adicionado (art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997), não podendo ser tributado pelo ICMS por não constituir serviço de telecomunicação.

O provedor, entretanto, poderá ser tributado quando utiliza meio próprio para permitir o acesso, como, por exemplo, as frequências de rádio e a energia elétrica. Nesse caso, será tributado não pelo simples acesso, mas pelo serviço de telecomunicação, em si mesmo considerado, que lhe serve de meio.

Nesse ponto é que meu se voto afasta dos que me antecederam. Pode-se dizer que o serviço de acesso à *internet*, por representar mero valor adicionado, foge à hipótese de incidência do ICMS. Não se pode dizer, entretanto, que os provedores de acesso à *internet* não são contribuintes do imposto. Isso porque se o acesso for realizado por meio de sistema de telecomunicação disponibilizado pelo próprio provedor poderá ser tributado, não pelo simples acesso, mas pelo próprio serviço de telecomunicação que serve de substrato ao acesso.

Não é a hipótese dos autos. A embargada é empresa de informática que se dedica à prestação de serviços de acesso à *internet*, utilizando para tanto, um serviço de telecomunicação preexistente, prestado pela Embratel, que serve de meio de transmissão por linha telefônica.

De tudo quanto exposto, são possíveis as seguintes conclusões:

A) Não está sujeito ao ICMS o provedor de acesso à *internet* que apenas utiliza um serviço de telecomunicações preexistente, como ocorre no acesso realizado pela rede telefônica;

B) Contudo, está sujeito à tributação pelo imposto o provedor de acesso que viabiliza, por meios próprios, o acesso à *internet*, como ocorre, por exemplo, quando se viabiliza a interligação do usuário com a rede mundial de computadores através de frequência de rádio, via satélite, TV por assinatura ou da utilização dos pulsos da corrente elétrica.

C) Assim, o simples acesso à *internet* é serviço de valor adicionado (art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997), não podendo ser tributado pelo ICMS por não constituir serviço de telecomunicação. O provedor, entretanto, poderá ser tributado se, além de permitir o acesso, for o responsável pelo serviço de telecomunicação que lhe dá suporte. Nesse caso, será tributado não pelo simples acesso, mas pelo serviço de telecomunicação, em si mesmo considerado, que serve de meio ao acesso.

Inobstante as considerações aqui formuladas, não vejo como afastar a conclusão esposada pelo Ministro Franciulli Netto, já que o simples acesso à *internet* constitui serviço de valor adicionado, nos exatos termos do art. 61, § 1º, da LGT.

Ante o exposto, pedindo vênias aos Ministros José Delgado e Teori Zavascki, *rejeito os embargos de divergência*.

É como voto.

#### **VOTO-MÉRITO (ANTECIPADO)**

O Sr. Ministro Luiz Fux: Dispõe que há entre todas as ocorrências jurisprudenciais uma premissa comum, qual seja, de que o serviço de *internet* é um serviço de comunicação. Cita obras que são recentes, pois o assunto é muito novo. O professor Nilton de Luca tem uma das melhores obras sobre o ponto.

Sendo a *internet* - conforme consta do voto do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 456.650 - um sistema de comunicação, de informação, e sendo o provedor um prestador de serviço integrado e essencial a esse sistema, pode-se concluir que o serviço prestado pelo provedor é um serviço que faz parte da comunicação. No desenvolvimento do seu voto, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki comprova à

sociedade que não é um serviço acidental, mas um serviço essencial, pois sem ele não se consegue efetivamente acessar a *internet*.

É possível que *de lege ferenda* amanhã ou depois, um ferro elétrico possa ser ligado pela *internet*, mas isso é algo para o futuro. Hoje é preciso acessar o provedor e verificar se o serviço foi prestado.

Peço *venia* às opiniões contrárias, principalmente à Sra. Ministra Denise Arruda, para acompanhar o voto dos Srs. Ministros José Delgado e Teori Albino Zavascki.

#### VOTO-ANTECIPADO

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins: Sra. Ministra Presidente, ratifico minha opinião pela dissidência, acompanhando o voto do Sr. Ministro Franciulli Netto e rejeitando os embargos de divergência.

#### VOTO-VISTA

A Sra. Ministra Denise Arruda: Trata-se de embargos de divergência em face de julgado da Segunda Turma, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, que está em confronto com acórdão indicado como paradigma, da Primeira Turma, de que foi relator o Ministro José Delgado, observando-se que, ao que consta, não há outros precedentes sobre o tema, neste Tribunal.

A matéria em debate propiciou ampla discussão entre os componentes das duas Turmas de Direito Público, exigindo, de cada um, pedido de vista, para melhor examinar a questão.

Discute-se, nos embargos de divergência, se os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* se constituem em *serviços de valor adicionado* (tese sufragada pela Segunda Turma, entendendo que, de acordo com o art. 61, parágrafo 1º, da Lei n. 9.472/1997, tais serviços não se caracterizariam como serviços de telecomunicações) ou se, de acordo com o acórdão paradigma, incidiria o ICMS sobre a mesma prestação. Entende este julgado que a Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, em seu art. 2º, estabelece estar sujeito ao pagamento do ICMS *qualquer serviço oneroso de comunicação*, pois a relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação, o que é suficiente para constituir fato gerador do ICMS, afastando a conclusão de que tal serviço se constituiria em serviço de valor adicionado, nos moldes indicado na Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

O tema é instigante e divide opiniões de estudiosos e dos mais renomados tributaristas do País, havendo poucos precedentes jurisprudenciais de Tribunais Estaduais.

Mas, objetivamente, é necessário se posicionar sobre a divergência, proporcionando a necessária orientação jurisprudencial sobre a questão, no âmbito deste Tribunal.

O acórdão embargado, como já foi referido, se sustenta na tese de que os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* se constituem em *serviços de valor adicionado*, conforme indicado na Lei Geral das Telecomunicações ou Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997, que *dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional n. 8, de 1995*.

A aludida lei define *serviço de telecomunicações* como *o conjunto de atividades que possibilita a oferta de comunicação* (art. 60), referindo que *telecomunicação* “(...) é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza” (§ 1º).

Ou seja, define a lei que o serviço de telecomunicação ou comunicação à distância seria o conjunto de atividades que possibilita a oferta da comunicação; a transmissão, emissão ou recepção da comunicação se faria por diversos meios (como por exemplo, por fio, radioeletricidade, meios ópticos, cabo, satélite ou qualquer outro processo eletromagnético).

Cabe assinalar que para o acesso à *Internet* não seria imprescindível a utilização dos chamados “Provedores”, desde que o usuário disponha de recursos financeiros, conhecimento técnico e equipamentos adequados. No entanto, esse acesso seria de custo elevadíssimo para um consumidor residencial (pessoa física), dado que seria necessário um computador de uso pessoal, placa de rede, roteador e *link* dedicado, com um custo mensal que não estaria ao alcance da grande maioria dos consumidores. O provedor, por sua vez, se transformou na forma mais econômica para viabilizar o acesso do consumidor à rede mundial (*Internet*).

A LGT, ao definir o *serviço de valor adicionado* dispõe que este “(...) 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.” (art. 61), acrescentando, no parágrafo 1º, que tal serviço “(...) não constitui

serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de comunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.” O parágrafo 2º do mesmo preceito legal, por sua vez, estabelece: “É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.”

Ao que parece, o sentido da norma é estabelecer que, ao serviço básico de telecomunicação, se agregam novas utilidades que não se classificam como serviço de telecomunicação. Ao que se pode deduzir, são serviços acessórios, distintos do principal, razão porque são definidos como serviço *de valor adicionado*. Seriam eles, os serviços de secretária eletrônica ou secretária virtual, “siga-me”, e muitos outros, dentre os quais, a título de exemplo, os chamados “*serviços inteligentes da Brasil Telecom*”.

O acórdão paradigma, de outro lado, afirma que o Provedor de acesso à Internet é um agente *interveniente prestador de serviços de comunicação*, tendo por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática, para concluir que o serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações. E, sendo um serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS, afastando a conclusão de que tal serviço seria aquele acessório, chamado de *serviço de valor adicionado*.

A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, dispõe que o ICMS incide sobre “(...) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (art. 2º, inciso III).

A conclusão do acórdão paradigma está em conformidade com Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN/CAT/N. 1.093/1997), de novembro de 1997, assim ementado: “ICMS e Internet. Incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS sobre o serviço de comunicação prestado pelo provedor de serviços de acesso/informações em redes *internet*.”

Tal parecer, elaborado pela Dra. Cláudia Regina Gusmão, conclui que “(...) o serviço prestado pelos provedores de acesso ou informações, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III, do art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade de serviço de comunicação.”.

Outra não é a orientação de **Marco Aurélio Greco** (“Provedores de acesso e o ICMS”, “Revista do Advogado – *Internet*”, v. 23, n. 69, de 2003, p. 54), referindo, após detida análise da questão, que “Em suma, qualquer que seja a ótica de análise, a conclusão continua inalterada: o serviço de provimento de acesso à *Internet* é um serviço de comunicação e, como tal, está abrangido pela competência tributária estadual prevista no inciso II do artigo 155 da Constituição Federal de 1988”. Similar é a conclusão de **Luís Eduardo Schoueri** (“*Internet – O Direito na Era Virtual*”, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro: 2001, p. 249).

É certo que renomados doutrinadores concluem pela não incidência do ICMS na hipótese, tais como **Ives Gandra Martins**, **Roque Antonio Carrazza** (este emitindo parecer jurídico sobre os embargos ora em julgamento), **Paulo de Barros Carvalho** e outros.

No entanto, pedindo vênias aos ilustres Ministros Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Peçanha Martins (os quais entenderam que os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* seriam *serviços de valor adicionado*), penso que melhor se afeiçoa à hipótese que os autos revelam a conclusão exarada pelo Ministro José Delgado que, em longo e substancial voto, conclui pela incidência do ICMS sobre os serviços onerosos prestados pelos ditos provedores.

Por tais razões, voto no sentido de acolher os embargos de divergência.

É o voto.

#### VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Buscando melhor apreciar a questão pedi vista dos autos.

A questão em tela gravita em torno da cobrança de ICMS sobre os serviços de prestados pelos provedores de acesso à *Internet*.

A corrente que entende pela incidência do tributo afasta o conceito descrito no artigo 61, da Lei n. 9.472/1997, ao serviço prestado pelos servidores de acesso à *internet*.

Sustenta-se na tese de que os serviços conceituados no dispositivo legal encimado são serviços acessórios e distintos do principal, daí a locução “valor adicionado”, ou seja, prestado em adição.

Neste panorama os serviços relacionados à *internet* seriam serviços de comunicação independentes e onerosos e, como tais sujeitos ao pagamento do ICMS.

A outra corrente que entende pela não incidência do tributo afirma que tais serviços se constituem efetivamente em serviços de valor adicionado.

O acórdão embargado abraça a tese de que os serviços estão configurados da forma prevista no 61, da Lei n. 9.472/1997:

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.

Com este supedâneo o serviço em tela escaparia dos serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º, da LC n. 87/1996, o que implicaria na não incidência da exação.

O dispositivo encimado assim está plasmado, *verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

Do regramento suso mencionado se infere que o ICMS somente deverá incidir nas prestações de serviços de comunicação onerosos.

Conforme observou o nobre Ministro Franciulli Netto, a doutrina majoritária entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à

*Internet* não constituem serviços de comunicação ou telecomunicação, mas serviços de valor adicionado, conforme prescreve o referido artigo 61, da Lei n. 9.472, de 1997.

*In* Tributação na *internet*, RT. 2001, Ives Gandra Martins, após focar o conceito de comunicação e serviços de comunicação, observa que para efeito de incidência de ICMS nem todo serviço vinculado ao seguimento de telecomunicação caracteriza-se como serviço de telecomunicação, devendo haver definição jurídica de sua natureza, o que teria ocorrido no dispositivo acima aludido.

Para outros doutrinadores a tributação dos provedores da *internet* permitiria a bi-tributação tendo em vista que o provedor de acesso à *internet* viabiliza espaço virtual para a comunicação, mas quem efetivamente presta o serviço é a concessionária de serviços de telecomunicações, esta já tributada pelo ICMS.

Noutra interpretação, na seara da comunicação digital, há que se observar que o acesso à *internet*, viabilizado através de equipamentos e implementado através do provedor, pessoa física ou jurídica, não tem a configuração de serviço de comunicação, limitando-se o provedor a executar o serviço definido como de valor adicionado, ou seja, de monitoramento de acesso do usuário à rede.

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 n. 9.742, 16.7.1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar n. 87/1996.

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.

Assim, configurando-se os serviços prestados pelo provedor de *internet* em serviço de valor adicionado, como acima explicitado e, pedindo vênias aos

posicionamentos contrários, acompanho a divergência inaugurada pelo nobre Ministro Franciulli Netto para rejeitar os presentes embargos de divergência.

É o voto-vista.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 453.107-PR (2002/0094632-1)**

---

Relatora: Ministra Denise Arruda

Recorrente: Estado do Paraná

Procurador: César Augusto Binder e outros

Recorrido: Fornet Comunicações Ltda.

Advogado: Júlio César de Oliveira de Medeiros e outro

---

**EMENTA**

Recurso especial. Tributário. ICMS. Serviços prestados pelos provedores de acesso à *internet*. Não-incidência. Posicionamento da Primeira Seção. Julgamento dos EREsp n. 456.650-PR. Recurso desprovido.

1. No julgamento dos EREsp n. 456.650-PR, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, fazendo prevalecer o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à *internet*, sob o fundamento de que esses prestam serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997, apenas liberando espaço virtual para comunicação.

2. Em algumas oportunidades, esta Relatora posicionou-se no sentido da possibilidade de incidência do referido imposto sobre os serviços prestados pelos provedores de conexão à *internet*, entendendo que esses prestam serviços de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação, de maneira que deveria incidir ICMS sobre a prestação de serviço, nos termos do art. 2º da Lei Complementar n.

87/1996. No entanto, a partir do julgamento dos EREsp n. 456.650-PR, passa-se a adotar a orientação pacificada pela Primeira Seção.

3. Recurso especial desprovido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília (DF), 14 de fevereiro de 2006 (data do julgamento).

Ministra Denise Arruda, Relatora

---

DJ 13.03.2006

### RELATÓRIO

A Sra. Ministra Denise Arruda: Trata-se de recurso especial interposto pelo *Estado do Paraná*, com fundamento no art. 105, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele Estado, assim ementado:

Mandado de segurança. Tributário. Telecomunicações. Internet. Provedor de acesso. ICMS. Fato gerador. Inexistência. Atividade que constitui serviço adicionado e não de comunicações ou de telecomunicações. Concessão da segurança.

Recurso e reexame improvidos, por maioria.

O provedor da *internet* presta serviços de usuário, através dos seus equipamentos, para viabilizar a conexão com a rede de telecomunicações, não constituindo sua atividade adicionada serviços de telecomunicações sujeita ao ICMS. (fl. 357).

Opostos embargos de declaração, esses foram rejeitados.

No presente recurso especial, o recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, violação do art. 155, II, da CF, e do art. 2º, III, da LC n. 87/1996,

alegando que o acórdão recorrido “limita a materialidade da hipótese de incidência tributária, qual seja, *in casu*, a ‘prestação de serviços de comunicação’” (fl. 404). Pleiteia a incidência de ICMS sobre provedor de *internet*.

Contra-razões apresentadas às fls. 498-516.

Admitido o recurso na origem, subiram os autos.

## VOTO

A Sra. Ministra Denise Arruda (Relatora): A controvérsia cinge-se à análise da incidência de ICMS em relação aos serviços prestados pelos provedores de *internet*.

Em algumas oportunidades, esta Relatora posicionou-se no sentido da possibilidade de incidência do referido imposto sobre os serviços prestados pelos provedores de conexão à *internet*, sob o fundamento de que esses prestam serviços de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação, de maneira que deveria incidir ICMS sobre a prestação de serviço, nos termos do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996.

Também nessa linha de entendimento, a Primeira Turma vinha julgando a questão (MC n. 7.760-PE, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 6.12.2004; REsp n. 323.358-PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 3.9.2001). No entanto, de outro lado, a Segunda Turma possuía orientação diversa, segundo a qual os serviços prestados pelos provedores de *internet* constituem serviço de valor adicionado, conforme prevê o art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997, não devendo, portanto, incidir ICMS sobre o serviço em tela (REsp n. 456.650-PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 8.9.2003; RMS n. 16.767-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 17.12.2004).

Em virtude da divergência de entendimento entre a Primeira e a Segunda Turmas, a controvérsia foi levada à análise da Primeira Seção, por meio da interposição de embargos de divergência, autuados sob n. 456.650-PR.

No julgamento, em 11 de maio de 2005, a Primeira Seção, por maioria de votos, negou provimento aos embargos de divergência, restando vencidos os Ministros José Delgado - Relator, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda (Relator designado para acórdão o Ministro Franciulli Netto). Na ocasião, prevaleceu o entendimento da Segunda Turma, no sentido de ser indevida a incidência de ICMS, pois os provedores de *internet* prestam

serviços de valor adicionado, nos termos do art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997, apenas liberando espaço virtual para comunicação. Quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo imposto.

Desse modo, levando em consideração que cabe ao Superior Tribunal de Justiça, no âmbito de sua competência constitucional, dirimir as divergências jurisprudenciais a respeito da aplicação das normas infraconstitucionais, e tendo a Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp n. 456.650-PR, cujo acórdão ainda não foi publicado, consagrado o entendimento no sentido de ser indevido ICMS nos serviços prestados pelos provedores de acesso à *internet*, passa-se a adotar essa orientação.

Cabe transcrever precedentes da Segunda Turma que melhor elucidam o entendimento adotado pela Primeira Seção, *in verbis*:

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela *internet* serviço de telecomunicações, e sim, *serviço de valor adicionado* (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido. (REsp n. 456.650-PR, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 8.9.2003, p. 291).

Tributário. ICMS. Acesso à *internet*. Sistema Virtua. Benefício fiscal de redução da base de cálculo devido às empresas de TV por assinatura. RICMS/1996 de Minas Gerais. Não incidência.

1. O Sistema denominado Virtua, fornecido pela empresa NET de Belo Horizonte aos seus assinantes como meio físico de comunicação, que proporciona o acesso aos provedores da *Internet* "banda larga", representa serviço distinto do serviço de TV a cabo prestado na forma da Lei n. 8.977/1995 e da Resolução/Anatel n. 190/99.

2. Serviço que também não se confunde com o de “prestação de serviço de provedor” de acesso à *Internet*, serviço de valor adicionado (art. 61 da Lei n. 9.472/1997) isento da tributação do ICMS, conforme precedente da Segunda Turma do STJ, de minha relatoria (REsp n. 456.650-PR).

3. Tratando-se de serviço novo, não goza do benefício fiscal de redução da base de cálculo previsto no Anexo IV, item n. 36, do RICMS/96, do Estado de Minas Gerais para os serviços de TV a cabo.

4. Recurso a que se nega provimento. (RMS n. 16.767-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 17.12.2004, p. 470).

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial.

É o voto.

---

### **RECURSO ESPECIAL N. 456.650-PR (2002/0099939-5)**

---

Relatora: Ministra Eliana Calmon

Recorrente: Estado do Paraná

Procurador: Márcia Dieguez Leuzinger

Recorrido: Convoy Informática Ltda.

Advogado: Maria Denise Martins de Oliveira

---

### **EMENTA**

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela internet serviço de telecomunicações, e sim, serviço de valor adicionado (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos este autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Franciulli Netto, João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Castro Meira.

Brasília (DF), 24 de junho de 2003 (data do julgamento).

Ministra Eliana Calmon, Relatora

---

DJ 8.9.2003

### RELATÓRIO

A Sra. Ministra Eliana Calmon: O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, julgando mandado de segurança ajuizado por *Convoy Informática Ltda.* com o objetivo de desobrigar-se do pagamento de ICMS incidente sobre os serviços que executa como provedora da *Internet*, manteve a sentença concessiva de segurança em acórdão assim ementado:

Mandado de segurança preventivo. Provedor da *internet*. Exigência de pagamento do ICMS. Impossibilidade.

“O provedor de acesso à *internet* não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS” (TJPR, Acórdão n. 18.207, 1ª Câm. Cível, Rel. Des. J. Vidal Coelho).

Recursos improvidos.

(fl. 298).

Em síntese, entendeu o Tribunal recorrido que a *Internet* é um serviço de valor adicionado que possibilita o acesso dos usuários e provedores de

informações à rede, sendo que estes últimos apenas viabilizam o acesso dos primeiros ao sistema, não se constituindo tal atividade em serviço de telecomunicação ou comunicação a ensejar a incidência do *ICMS*.

Irresignado, interpôs o *Estado do Paraná* o presente recurso especial, com fulcro nas letras a e c do permissivo constitucional, alegando contrariedade em dissídio jurisprudencial em torno do art. 61 da Lei n. 9.472/1997, indicando como paradigma o único precedente desta Corte sobre o tema, o REsp n. 323.358-PR, relatado pelo Min. José Delgado, bem assim vulneração ao mesmo dispositivo legal.

Após as contra-razões, subiram os autos.

É o relatório.

#### VOTO

A Sra. Ministra Eliana Calmon (Relatora): Não conheço do recurso pela letra **c**, porque não configurado o dissídio jurisprudencial, uma vez não realizado o cotejo analítico, restando, portanto, desatendidos os requisitos do art. 255 do Regimento Interno do STJ. Passo, contudo, ao exame do especial pela letra **a**, diante do questionamento do art. 61 da Lei n. 9.472/1997.

A questão é nova, ostentando esta Corte um único precedente da Primeira Turma, e sua solução é controvertida, haja vista o número de artigos de tributaristas que debatem o tema, sem unanimidade. Trata-se da interpretação dos artigos 60 e 61 da Lei n. 9.472, de 16.7.1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações.

A CF/1988 determina que, sobre a prestação de serviços de comunicação, incida o imposto sobre circulação de mercadorias (art. 155, II), residindo aí a raiz do problema: o serviço de acesso à *internet* é ou não serviço de comunicação?

Observe-se que o conceito de comunicação, contido na Constituição Federal, para efeito de tributação do *ICMS*, é restrito, por envolver apenas o serviço de comunicação.

A restrição conceitual é óbvia, porque, se assim não fosse, seria fonte geradora do *ICMS* o fato de alguém se comunicar com outrem pela palavra escrita ou falada. Daí a advertência do Professor Delvani Alves Lima em “Tributação dos Provedores da *Internet* - *ICMS* ou *ISSQN*”, publicado em “Direito Tributário Atual”, 1ª edição, 2ª tiragem, p. 297-319:

A regra matriz do ICMS sobre serviços de comunicação é prestar serviços de comunicação e não realizar comunicação.

Mas o que vem a ser a *internet*, essa utilíssima ferramenta de comunicação? *Internet* é uma poderosa rede internacional de computadores que, por meio de diferentes tecnologias de comunicação e informática, permite a realização de atividades como correio eletrônico, grupos de discussões, computação de longa distância, transferência de arquivos, lazer, compras etc (Larousse Cultural).

Para se ter acesso a essa rede internacional, usa-se os serviços do chamado *provedor de acesso*, que funciona como uma espécie de “chave que destranca a porta da *internet*” (José Wilson Sobrinho, em Direito Tributário, Temas Pontuais, Editora Forense). Assim, tem-se, de um lado, o aparato material que dá suporte à *Internet*, chamado de “serviço de meio físico”, na linguagem de Pontes de Miranda e, do outro, o serviço que propicia o interessado chegar a esse meio físico, que é a atividade desenvolvida pelo *provedor*, não sendo possível unir ambos os serviços, visto que são eles bem distintos. O provedor nada cria, apenas viabiliza a outrem chegar até às informações. Aliás, é bom destacar que os “serviços da *internet*” compreendem variadas prestações, desde a divulgação até o serviço de correspondência entre interlocutores, por via dos *e-mails*, passando pelas operações bancárias, serviço de compra e venda etc.

Dentro de uma simplória descrição, necessária segundo a minha ótica, para a compreensão da questão tributária, temos que o usuário, para ter acesso à *internet*, necessita dispor de um computador, de uma linha telefônica e de um *software* específico. Mesmo os locais que dispõem de acesso direto ao provedor, sem utilizar-se de uma linha telefônica particular, não dispensam o uso da telefonia. Ademais, modernamente, é até possível o uso da *Internet* via rádio frequência, sem participação do serviço de telefonia.

O serviço de telefonia, meio de chegar o usuário ao provedor e, a partir daí, conectar ele o usuário à rede, é serviço de telecomunicação, pago de acordo com a quantidade de pulsos utilizados, conforme discriminado na conta telefônica, sobre cujo valor incide o ICMS.

O provedor tem duas funções fundamentais: age como publicitário, alimentando a rede com informações – *provedor de informações* –, ou permite a conexão do usuário à rede – *provedores de acesso*. A função desses últimos é a do nosso interesse, porque é sobre o trabalho deles que existe a polêmica tributária.

Pergunta-se: Qual a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso? O Confaz firmou entendimento de que se trata de serviço de telecomunicações e, como tal, deve sofrer a incidência do *ICMS*.

Em verdade, temos, na espécie, uma multiplicidade de relações desencadeadas por um só toque no computador, e não se pode olvidar que há uma relação jurídica contratual do usuário com a telefônica, pela qual paga ele os serviços de telefonia e o *ICMS*, serviço que não se confunde com o estabelecido entre o usuário e o provedor por ele eleito para prestar o serviço de ligação com a rede internacional de computadores. Esses provedores, por seu turno, para desempenharem a atividade precípua, utilizam-se da ligação telefônica por canais especiais.

O serviço realizado pelos provedores, para alguns, é serviço de comunicação sujeito ao *ICMS* e, para outros, é uma mera prestação de serviço - serviço de valor adicionado, sujeito ao *ISSQN*.

Dividem-se os juristas, sendo certo que a doutrina, de forma majoritária, vem proclamando a não-incidência do *ICMS*, por não identificar *o fato gerador* no trabalho dos provedores do serviço de comunicação e sim serviço no qual se usa como apoio o serviço de telefonia.

Com efeito, agem os provedores como monitores ou facilitadores do usuário, colocando à disposição dos seus clientes equipamentos e *softwares* que dão acesso e facilitam a utilização do sistema, mas, em verdade, são ambos, provedores e usuários, tomadores do serviço de comunicação, cujo suporte maior e imprescindível é o serviço de telecomunicação.

O serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet* é fonte geradora de riqueza, porque geralmente trabalham a título oneroso, identificando-se conteúdo econômico na atividade desenvolvida. No XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, em torno do tema “Tributação na *Internet*”, coordenado pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins, em outubro de 2001, na cidade de São Paulo, foram tomadas algumas posições.

Sintetizando, temos conclusões das comissões formadas por ilustres tributaristas, publicadas no Boletim de Direito Municipal n. 1, ed. 2002:

Respostas às questões formuladas pela Comissão Organizadora:

- 1) Qual o significado do termo “serviço de comunicação” contido no art. 155, II, da Constituição Federal? Pode ele ser aplicado a um provedor de acesso à *Internet* para fins de tributação pelo *ICMS*?

Serviços de comunicação, para fins de ICMS, são serviços de transmissão de mensagens entre pessoas, por determinado veículo, a título oneroso.

A competência para definir quais são os serviços de telecomunicações é da União Federal, que, ao editar a Lei Geral de Telecomunicações, de forma compatível com a Constituição Federal, excluiu os serviços prestados pelos provedores.

As atividades desenvolvidas entre os provedores de acesso e os usuários da *Internet* realizam-se, também, mediante a utilização dos serviços de telecomunicações, sendo ambos, portanto, usuários dos serviços de telecomunicação. Logo, a atividade exercida pelos provedores de acesso em relação a seus clientes não se confunde nem com os serviços de telecomunicação, nem com os serviços de comunicação. Tal atividade não está sujeita a ICMS e, por não constar da lista de serviços, também não se sujeita ao ISS (72 X 3).

2) A aquisição de *software* através do sistema de *download*, realizada por usuário localizado no Brasil e *site* localizado no exterior, é passível de tributação pelo ICMS (compra de mercadoria) e II (entrada no País de bem/serviço estrangeiro)? Em caso positivo, seria possível à autoridade tributária identificar os fatos geradores dos tributos, assim como fiscalizar o recolhimento destes impostos?

A aquisição de *software* por encomenda não é passível de tributação, quer pelo ICMS, quer pelo II, por não se estar diante de mercadoria ou produto.

A importação do chamado *software* de prateleira por meio de *download* não se sujeita à tributação pelo ICMS ou pelo II, porque o *software* em si não consubstancia mercadoria ou produto (74 X 1).

3) Pode a autoridade tributária brasileira solicitar de provedor de acesso à *Internet* dados relativos a contribuinte, sem com isto estar ferindo o art. 5º, XII, da Constituição Federal? E se a exigência for dirigida a um provedor de hospedagem de *site*?

Não. A autoridade tributária não pode solicitar de provedor de acesso à *Internet*, independentemente de determinação judicial, dados de terceiros cobertos pelo sigilo de que cuida o art. 5º, XII, da CF. Se estas informações, detidas pelo provedor de acesso, estiverem disponíveis ao público, não há privacidade, podendo a Administração obter tais dados diretamente pelos meios disponibilizados.

A resposta é a mesma quando se trata de provedor hospedeiro de *site*. Quando os dados estiverem disponibilizados a todos, genericamente, não há sigilo, podendo a Administração obter os dados que julgar necessários. Na hipótese contrária, os dados alcançados pelo sigilo só podem ser disponibilizados à Administração por força de ordem judicial (74 X 1).

4. A comunicação jornalística e de natureza editorial, via *Internet*, goza da imunidade tributária do art. 150, inc. VI, letra **d**, da Constituição Federal?

Sim. A comunicação jornalística e de natureza editorial, realizada através da *Internet*, é alcançada pela imunidade tributária do art. 150, VI, **d**, da CF, cuja finalidade é incentivar a livre manifestação do pensamento, a informação, a formação e a cultura, veiculadas por qualquer meio - Entendimento diverso implicaria cancelar o atraso tecnológico (74 e 1 abstenção).

Quero aqui destacar a posição do Professor Marco Aurélio Greco que, em livro de sua autoria, “*Internet e Direito*”, Editora Dialética, conclui que o serviço prestado pelos provedores é serviço de comunicação sujeito à incidência do *ICMS*, seja pelo tipo da atividade, seja pela utilidade proporcionada, ou seja, pelo ângulo do usuário e/ou pelo ângulo do provedor. Para o jurista em tela, a Lei de Organização dos Serviços de Telecomunicações - LGT não é parâmetro para definir o que seja ou não tributável pelo *ICMS*. E argumenta:

Aliás, ela própria exclui do conceito de telecomunicação um serviço que, inequivocadamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite).

(obra citada).

Examinada a doutrina, passo ao exame legislativo, a partir da análise dos arts. 60 e 61 da Lei n. 9.472/1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, especificamente citada no especial como objeto de vulneração pelo acórdão recorrido:

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Não tenho dúvida em classificar, diante do inteiro teor da norma, como sendo *serviço de valor adicionado* a atividade desenvolvida pelos provedores, excluído expressamente no § 1º transcrito da rubrica serviço de telecomunicações.

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

Não se olvida que, pela *Internet*, tem-se uma rede de comunicação entre computadores, o que resulta na prestação de serviço de transmissão, a distância, de idéias, de dados e de imagens diversas. Entretanto, segundo minha ótica, não há respaldo para que o Fisco faça nascer daí um liame jurídico, tributário, o que seria, em termos concretos, fazer incidir o *ICMS* sobre o tráfego telefônico, já tributado.

O STF, para onde irá a querela, fatalmente, por força da invocação do art. 155, II, da CF, nos pleitos, ainda não se pronunciou a respeito, havendo, no que mais se aproxima do tema, a decisão da Primeira Turma da Corte Maior, em torno dos *softwares de prateleira*, considerados como mercadorias (RE n. 176.626-6-SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence e RE n. 199.464-99, rel. Min. Ilmar Galvão).

O entendimento da Corte Maior foi o de que, na licença de um *software* padrão, existem dois contratos, de cessão de uso e de fornecimento, nos quais não há incidência do *ICMS*, reservando-se a tributação do imposto estadual para a reprodução em massa de programas em disquetes, de fitas de vídeo ou *software*.

No STJ, a Primeira Turma tem um acórdão da relatoria do Ministro Garcia Vieira que considera como sujeito ao ISS o programa de computador. Veja-se, a propósito, a ementa do REsp n. 39.797-9-SP, assim redigido:

*ICMS. Programas de computador. Não incidência.* A exploração econômica de programas de computador, mediante contratos de licença ou de cessão, está

sujeita apenas ao ISS. Referidos programas não se confundem com suportes físicos, não podendo ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS.

Recurso improvido.

Esse acórdão, de dezembro/1994, nada tem com a incidência aqui discutida, servindo para demonstrar apenas qual o encaminhamento lógico da Corte.

Especificamente sobre o tema, há um único precedente, da mesma Primeira Turma, relatado pelo Ministro José Delgado que, em longo e judicioso voto, concluiu serem de comunicação, espécie de serviço de telecomunicações, o prestado pelos provedores.

Para ser fiel ao que foi dito no voto condutor, transcrevo as suas conclusões:

a) Considero provedor como sendo um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI)” (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva Direito e *internet*, p. 60);

b) O provedor vinculado à *internet*, tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática;

c) O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações;

d) A LC n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam;

e) Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS;

f) A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS;

g) O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

Peço venia para divergir, até com um certo acanhamento, dos ilustres mestres Professor Marco Aurélio Greco e Ministro José Delgado. Sem querer repetir aqui o que já expus, na essência, sobre a doutrina na qual repousa o meu entendimento, concluo que:

a) o provedor de serviço da rede internacional de computadores é tão usuário dos serviços de comunicação quanto aqueles que a ele recorrem para obter a conexão à rede maior;

b) o provedor de serviço da *internet* propõe-se a estabelecer a comunicação entre o usuário e a rede, em processo de comunicação, segundo a Lei n. 9.472/1997 (art. 60, § 1º);

c) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se, segundo as regras da lei específica (art. 61), no chamado *serviço de valor adicionado*;

d) o referido serviço é desclassificado como sendo serviço de telecomunicação (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997);

e) se a lei específica retira da rubrica serviço de telecomunicação, o “Serviço de Valor Adicionado”, não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, em cujo art. 2º está explicitado que o *ICMS* incidirá sobre:

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

f) para ser aplicado o art. 2º da LC n. 87/1996, que disciplina o *ICMS*, é preciso ter em apreciação a lei especial e posterior, que conceitua os serviços de comunicação;

g) independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do *ICMS*. Aliás, em se tratando de serviço, a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao *ICMS*.

Assim, e em conclusão, concluo diferentemente do precedente da Primeira Turma, negando provimento ao recurso especial.

É o voto.

**VOTO-VISTA**

Ementa: Recurso especial. Tributário. Serviço prestado pelos provedores de acesso à *internet*. Serviço de valor adicionado. Artigo 61 da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações). Norma n. 004/95 do Ministério das Comunicações. Artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não incidência de ICMS.

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 (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/1996), 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.

Trata-se, 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, atuando como intermediário entre o usuário final e a *Internet*. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

“O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à *Internet* não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações” (José Maria de Oliveira, *apud* Hugo de Brito Machado, *in* “Tributação na Internet”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89).

Recurso especial não conhecido pela alínea **a** e conhecido mas não provido pela alínea **c**.

O Sr. Ministro Franciulli Netto: *Convoy Informática Ltda.*, empresa atuante no setor de informática como provedora de acesso à *Internet*, impetrou mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, contra ato do *Delegado da Receita do Estado do Paraná*, sob a alegação de que não estaria sujeita ao pagamento de ICMS, por não ser prestadora de serviços de comunicação.

A liminar foi indeferida (fl. 104). Posteriormente, o r. Juízo de primeiro grau concedeu a ordem, ao fundamento de que “a atividade do provedor não é atividade de comunicação mas sim de intermediador, tanto que o próprio usuário poderá ser seu próprio provedor como ocorre com empresas de maior porte, (...) e que nem por isso transformaram-se em empresas de comunicação” (fl. 167).

Irresignado, o *Estado do Paraná* e o *Delegado Regional da Receita Estadual* interpuseram apelação, subindo os autos, também por força de reexame necessário, ao egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, que, por maioria, negou provimento aos recursos.

Entendeu a Corte de origem pela não incidência do ICMS sobre os serviços da empresa provedora de *Internet*, por considerar tal atividade como um serviço de valor adicionado, afastando a aplicação do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

O v. acórdão restou assim ementado:

Mandado de segurança preventivo. Provedor da *internet*. Exigência de pagamento do ICMS. Impossibilidade.

“O provedor de acesso à *internet* não presta serviço de comunicação ou telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS” (TJPR, Acórdão n. 18.207, 1ª Câm. Cível, Rel. Des. J. Vidal Coelho).

Recursos improvidos (fl. 298).

Diante desse desate, o impetrado opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo Tribunal *a quo*.

Alega o *Estado do Paraná*, em recurso especial interposto com fundamento nas alíneas **a** e **c** do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal, violação ao artigo 61 da Lei n. 9.472/1997. Aponta, ainda, divergência jurisprudencial com julgado deste Superior Tribunal de Justiça, da relatoria do Ministro José

Delgado (REsp n. 323.358-PR, DJ de 3.9.2001), no sentido de que a empresa provedora de acesso à *Internet* presta serviço de comunicação sujeito ao ICMS e de que “o conceito de ‘comunicação’ utilizado pela CF/1988 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido)” (fl. 365).

A ilustre Ministra Eliana Calmon, sorteada Relatora, não conheceu do recurso especial pela alínea **c** e negou-lhe provimento pela alínea **a**.

Sustentou a insigne Relatora que o provedor de acesso nada cria, mas apenas viabiliza a outrem chegar às informações e estabelece a comunicação entre o usuário e a rede, utilizando da ligação telefônica por canais especiais. Nesse sentido, afirmou que os provedores agem como monitores ou facilitadores do usuário, colocando à disposição dos seus clientes equipamentos e *softwares* que dão acesso e facilitam a utilização do sistema, sendo ambos provedores e usuários, cujo suporte maior e imprescindível é o serviço de telecomunicação.

Alegou, ainda, que o provedor presta serviço de valor adicionado, desclassificado pelo artigo 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997 como serviço de telecomunicação, a não se enquadrar, portanto, no artigo 2º da Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, que disciplina o ICMS.

Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de conexão à *Internet*. A questão central envolve a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet*.

O tema foi analisado por esta egrégia Corte apenas uma vez, oportunidade em que a colenda Primeira Turma, por unanimidade, ao julgar, em 21.6.2001, o REsp n. 323.358-PR (*in* DJ de 3.9.2001) firmou o entendimento de que os provedores de conexão à *Internet* prestam serviços de comunicação, o que determina a incidência do ICMS.

O ínclito Ministro José Delgado, Relator, salientou, em síntese, que o provedor é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações sujeito ao ICMS, de acordo com o disposto no artigo 2º da LC n. 87/1996; que a relação negocial entre o provedor e o usuário é suficiente para constituir fato gerador do aludido imposto; e que o serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme definição do artigo 61 da Lei n. 9.472/1997.

O artigo 155, II, da Constituição Federal, dispõe:

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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Lei Complementar n. 87/1996 estabelece, por outro lado, que:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

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

A Lei n. 9.472/1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações - LGT, em seu artigo 61, define o serviço de valor adicionado 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” e, em seu § 1º, dispõe que o referido serviço “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”.

No mesmo eito, a Norma n. 004/1995, aprovada pela Portaria do Ministério das Comunicações n. 148/1995, cujo objetivo é regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à *Internet*, já dispunha que serviço de valor adicionado é o “serviço 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”. O Serviço de Conexão à *Internet*, ou SCI, é definido como o “Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à *Internet* a Usuários e Provedores de Serviços de Informações”, e o Provedor de Serviço de Conexão à *Internet*, ou PSCI, como “a entidade que presta o Serviço de Conexão à *Internet*”.

Também a Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços *Internet* (para substituir a Norma n. 004/1995 do Ministério das Comunicações), objeto da Consulta Pública n. 417, da Anatel, define, em seu artigo 4º, como Provedor de Acesso a Serviços *Internet* - Pasi, a entidade que oferta Provimento de Acesso a Serviços *Internet* ou “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 dispõe, 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, com os direitos e deveres inerentes a esta condição".

Por outro lado, o artigo 21, XI, da Constituição Federal, determina que compete à União "explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações".

No tocante ao acesso à *Internet*, José Eduardo Soares de Melo explica que:

O acesso à *internet* implica a utilização conjugada de alguns equipamentos - computador, modem, linha telefônica, fibra ótica, TV a cabo, telefone celular ou um micro de mão (palmtop) - por meio de um programa (*software - internet explorer, netscape etc.*), instalado no computador de qualquer pessoa, procedendo ao roteamento da ligação por canais contratados pela Embratel, que se conecta a uma empresa estrangeira, além de oferecer diversas outras comodidades (disposição de aparelhos, equipamentos, senhas etc.).

(...)

Participam a operadora (entidade exploradora do STFC - Serviço Telefônico Fixo Comutado, ou SMC - Serviço Móvel Celular); o provedor (pessoa que provê o serviço através da rede pública de telecomunicações), mediante oferecimento de facilidade suplementar do STFC (recursos de códigos de acesso específico e o fornecimento do registro das chamadas destinadas aos provedores) e os usuários (tomadores dos serviços pertinentes à *internet*). O provedor transmite ao usuário a informação indispensável para a realização da comunicação do usuário com a *internet*, mediante os meios técnicos que dispõem (*in "Tributação na Internet"*, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 238).

Hugo de Brito Machado ensina que "a expressão provedor de acesso pode designar o conjunto de equipamentos que viabiliza o acesso de alguém à *Internet*. No sentido de prestador de serviço, porém, o provedor é a pessoa, física ou jurídica, que utiliza esse conjunto de equipamentos para a prestação de serviço consistente em viabilizar o acesso à *Internet*" (Ob. cit., p. 88).

Segundo definição de Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini, "o provedor de acesso, em linguagem simplificada, constitui o instrumental técnico para que o usuário possa acessar a navegação na *Internet*; é o meio hábil para possibilitar a entrada na rede internacional de comunicação" (Ob. cit., p. 128).

Conforme informações constantes do Resultado da Consulta Pública n. 372 (*in* “[www.anatel.gov.br](http://www.anatel.gov.br)”), de 21 de março de 2002, realizada pela Agência Nacional de Telecomunicação - Anatel, “no Brasil vários serviços de telecomunicações podem dar suporte a Provimento de Acesso a Serviço *Internet*, mas por condições da prestação e disponibilidade, 93% das conexões a Provedores de Acesso a Serviço *Internet* são feitas por meio do Serviço Telefônico Fixo Comutado - SFTC, e apenas 7% utilizam como suporte outros serviços de telecomunicações, tais como, TV a cabo e MMDS”.

Consoante o entendimento de Marco Aurélio Greco, “prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação”” (*in* “*Internet e Direito*”, Dialética, São Paulo, 2000, p. 124). Sustenta o autor que “o provedor de acesso à *Internet* cria, tecnicamente, um ambiente especial que viabiliza um meio diferente pelo qual podem transitar mensagens, que não se confunde com o ambiente criado pela telefonia” (*in* “*Direito e Internet*”, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 182).

O referido autor assevera, ademais, que “a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo” (*in* “*Internet e Direito*”, Dialética, São Paulo, 2000, p. 133-134). Nesse eito, conclui que “o conceito de ‘comunicação’ utilizado pela CF/1988 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido)” (Ob. cit., p. 136-137).

Do mesmo sentir é a lição de Luciana Angeiras, para quem “o serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente, promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente assemelha-se ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte ao seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante

todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o *iter* comunicacional para transmitir a mensagem em alguma etapa definitiva do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação” (in “Internet: o Direito na Era Virtual”, organização de Luís Eduardo Schoueri, São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000).

A doutrina majoritária, contudo, posiciona-se contrariamente à incidência do ICMS aos serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet*.

Kiyoshi Harada, ao examinar a questão, salienta que “o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e softwares com vistas à eficiente navegação” (in “Tributação na Internet”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 223).

Nessa esteira é o comentário de Francisco de Assis Alves:

Os provedores viabilizam o acesso à *internet* aos usuários e a outros provedores de serviços de informações. Os provedores, portanto, utilizam a estrutura do serviço de telecomunicações existente para proporcionar o acesso, o armazenamento de informações e conectar o usuário à rede. Apenas recebem as informações da rede e as retransmitem ao usuário conectado. (...) A comunicação que ocorre entre os usuários da *internet* decorre de um serviço de conexão prestado pelos provedores. E estes, agora sim, utilizam-se de um serviço de comunicação, prestado pelas companhias telefônicas, para efetivarem esta conexão. Assim sendo, o serviço fornecido pelos provedores nada mais é do que um acréscimo ao serviço de telecomunicações, consistindo num serviço de valor adicionado (Ob. cit., p. 173).

A esse respeito, preleciona Hugo de Brito Machado que “o certo é que os serviços prestados pelo provedor de acesso não são viáveis sem aqueles aos quais se agregam” (Ob. cit., p. 91).

Já Ives Gandra Martins pondera que “se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal, à evidência, não será serviço de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação” (Ob. cit., p. 48).

Relevante, ainda, a observação de Sacha Calmon de que “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” (Ob. cit., p. 104).

José Eduardo Soares de Melo assevera que “o provedor cria novas utilidades relacionadas ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, possibilitando os meios de perfazimento da comunicação. Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos. Tornar possível a ‘relação comunicativa’ (serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede) não tem a mesma natureza de participar de modo interativo desta mesma relação” (Ob. cit., p. 241).

Oportunas e precisas as considerações tecidas por José Maria de Oliveira, citado por Hugo de Brito Machado:

Entende-se que o provimento de acesso à *Internet* deve ser assim considerado como uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações.

O provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à *Internet* não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Ao se afirmar que o provimento de acesso não é condição necessária e suficiente à realização do fenômeno comunicacional, quer-se informar que os mecanismos tecnológicos do provimento de acesso não viabilizam, por si sós, a comunicação (suficiência), bem como não são indispensáveis para que a comunicação se efetive (necessidade) (Ob. cit., p. 89).

Como salientado pela ilustre Relatora, a questão foi debatida por juristas renomados no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo no ano de 2001 pelo Centro de Extensão Universitária - CEU. Concluiu-se, em plenário e em Comissões, por maioria, que os serviços prestados pelo provedores de acesso não sofrem a incidência do ICMS. Nesse sentido, vide trecho da conclusão das Comissões 2 e 3 do aludido Simpósio, citado por Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador-Geral do evento:

A expressão "serviço de comunicação", no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação.

Não pode ser aplicada ao provedor de acesso a *Internet*, porque este não disponibiliza meios e condições necessários e suficientes a que se realize a comunicação. Para que se realize a comunicação fazem-se indispensáveis outros meios, aos quais o provedor simplesmente acrescenta instrumentos que tornam mais fácil, ou mais rápida, a comunicação (*in* "Competência Impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à *Internet*", Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75, dezembro de 2001, p. 72-73).

Diante do exposto, conclui-se que 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.

Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/1996), 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.

Trata-se, 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.

Com efeito, os provedores de acesso à *Internet* atuam como intermediários entre o usuário final e a *Internet*. Utilizam-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

Quanto ao alegado dissídio jurisprudencial, denota-se que o precedente colacionado, julgado pela egrégia Primeira Turma deste Tribunal (REsp n.

323.358-PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 3.9.2001), à evidência, diverge do entendimento esposado no v. *decisum* recorrido, razão pela qual deve ser conhecido o recurso pela alínea c, porém não provido, diante dos argumentos acima esposados.

Pelo que precede, não conheço do recurso especial pela alínea a e, pela alínea c, conheço mas lhe nego provimento.

É como voto.

#### **VOTO**

O Sr. Ministro João Otávio de Noronha: Sra. Ministra-Presidente, recebi, a propósito deste assunto, um substancioso memorial assinado pela Dra. Fernanda Camani e pelo Dra. Paula Evaristo Carlos Regal, estudei-o e concordo integralmente com os votos da Sra. Ministra-Relatora e do Sr. Ministro Franciulli Netto.

Penso que a questão restou corretamente enfrentada nesta Turma, por isso acompanho V. Exas., negando provimento ao recurso especial.

#### **VOTO-VISTA**

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins: Pedi vista dos autos para estudar a questão devido à divergência de opiniões entre ilustres Ministros integrantes da 1ª Seção. Sobre a natureza jurídica do tributo incidente na provedoria de acesso à *internet*.

A *vexata quaestio* situa-se na interpretação do artigo 61 da Lei n. 9.472, de 16.7.1997, em face da Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, que no seu art. 2º estabelece:

Incide o ICMS sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição, a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

No campo da informática, as comunicações via *internet* globalizaram o mundo, tornando possível o diálogo entre pessoas residentes no mais longínquo ponto do planeta por áudio e vídeo.

A possibilitação técnica desta conquista contemporânea da humanidade, se faz mediante técnicas científicas do conhecimento físico, a que os cultores das

chamadas ciências meta-físicas são pouco afeitos. O fato, porém, significativo para a regulação legislativa da matéria é que tal atividade se subordina a método e processo científicos capazes de proporcionar utilidade às pessoas, denominadas, no contexto econômico-financeiro, consumidores.

Regula-se, pois, desde a geração à transmissão de imagens e sons, mediante concessão de uso do espaço aéreo pelo Estado, guardião dos interesses do povo.

A cessão do espaço aéreo faz-se por meio de concessão, autorização e permissão do Estado, que impõe ao usuário a contrapartida de pagamento de impostos e taxas que reverterão em benefício de todo o povo.

No caso das comunicações, o Estado, regulando a matéria mediante LC de n. 87, de 13.9.1996, prescreveu a incidência do ICMS sobre “as prestações onerosas de comunicação, por qualquer meio (...)” (art. 2º).

Dir-se-à incidente sobre todos os meios de comunicação onerosos o ICMS. A exceção se dá com relação às comunicações gratuitas, como acontece com os serviços relevantes prestados por rádio-amador.

Na televisão a cabo ou por satélite, por exemplo, o pagamento do ICMS se faz incidente sobre o preço cobrado ao consumidor.

A *Internet* é um campo vasto de transmissão de fatos, imagens, mensagens, enfim, de comunicações humanas, de que se valem os chamados produtores de riqueza para vender bens e serviços à massa de consumidores. É do reino encantado da publicidade despertadora de anseios e desejos no mais das vezes incontrolados do povo, sequioso por usar e consumir os bens da vida, desde os essenciais aos supérfluos, todos submetidos aos desígnios do modismo.

Para que o consumidor tenha acesso a esse mundo mágico, que nos transporta aos salões do Louvre, do Hermitage ou ao Museu de Londres, dentre outras maravilhas da natureza, e nos permite conhecer produtos úteis ou mesmo inúteis, mas desejáveis, necessário que possua um computador e seja filiado a um provedor que, mediante senha, determina o “abre-te Sésamo” da caverna maravilhosa dos Ali-Babás (no bom sentido) do nosso tempo. A simples posse de um computador, porém, não nos habilita a navegar na *Internet*. Os provedores, os modernos *Ali-Babás*, necessitam intervir abrindo as portas para as maravilhas e mazelas do mundo contemporâneo.

Tal acesso, porém, se faz de modo *oneroso*, via linha telefônica e provedora. É certo que alguns provedores não cobram diretamente dos consumidores o acesso ao mundo mágico da *Internet*. Alguns, porém, o fazem, inclusive os mais famosos e criativos - UOL, AOL e Globo, por exemplo.

Sobre estes, não tenho dúvidas, é inafastável a incidência do ICMS.

Dir-se-á, contudo, que o serviço por eles prestado seria serviço de valor adicionado, como definido pelo art. 61 da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

Lembro-me, porém, que sequer cuidamos de definir a figura do provedor da *Internet*.

Cuidamos de fazê-lo, dizendo que se trata de um caminho indispensável ao usuário do computador para ter acesso às informações acumuladas nos diversos escaninhos de memórias reunidos nos endereços da *Internet*. Em cada uma dessas memórias temos milhares de informações, úteis ou inúteis, sobre os mais variados assuntos. De fato, na *Internet* lê-se jornal, livros, ouve-se música, visitam-se museus, assistem-se filmes, troca-se correspondência, enfim, têm-se acesso à bancos, à bibliotecas, cassinos, shows business, futebol, basquete, vôlei, a todos os esportes, sendo infindável a gama de informações disponibilizadas ao usuário, a ponto de estar-se formando uma legião de adoradores da telinha do computador.

Newton de Lucca, ilustre desembargador federal e aplicado mestre de direito da famosa PUC nos diz que o provedor da *Internet* é “aquele que presta, ao usuário, num serviço de natureza seja franqueando o endereço na *Internet* seja armazenando e disponibilizando o *site* para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *Internet* (PSC), sendo, a entidade, que presta o serviço de conexão à *Internet* (SCI) (*In* Títulos e Contratos Eletrônicos, na obra coletiva Direito e Internet, p. 60).

Em tese, o provedor presta serviços de comunicação ao consumidor via linha telefônica.

Sem a sua intermediação, não é possível acessar o conteúdo, os *sites* da *Internet*. Trata-se de uma realidade eletrônica.

O busiles, porém, reside na lei, e sua interpretação.

Dizem os arts. 60 e 61 da Lei de Telecomunicações - Lei n. 9.472, de 16.6.1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações - LCT:

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

§ 1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º. Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicações, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se o seu provedor como usuário dos serviços de telecomunicações, que lhe dá suporte. Esta é a definição da lei. Diz-se, porém, que a provedoria via *Internet* não é serviço de valor adicionado.

Penso que é, *data venia* das opiniões em contrário. A provedoria da *Internet* 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. Claro que se trava relação de serviço entre o provedor e o consumidor isto para enquadrar o *usuário* dos serviços *televisionados* (TT e computadores) dentro da definição geral da lei que o protege - Lei n. 8.078, de 11.9.1990, denominada, CDC - Código de Defesa do Consumidor.

Usuários dos serviços de telecomunicações serão, pois, os provedores e as pessoas que se utilizam dos computadores.

O fato do provedor possibilitar o acesso à *Internet*, com a circunstância do pagamento pelo uso da sua intermediação técnica, conduziu os Estados a ver uma nova fonte de recursos via tributação do ICMS, incidente sobre as telecomunicações consoante prescrição da LC n. 87, de 13.9.1996, cujo art. 2º estabelece a incidência do tributo sobre “as prestações onerosas de serviços de

comunicações, por qualquer meio, inclusive a geração, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

O pagamento, pelos consumidores, aos provedores de acesso, justificaria, ao ver de renomados juristas, a tributação, com a incidência do ICMS, em conformidade com a LC n. 87.

E com eles concordaria não fosse a regra do art. 61, § 1º, que expressamente exclui a provedoria dos serviços de telecomunicações. Os serviços obtidos com a provedoria são adicionais aos serviços de telecomunicações por força de lei. De outra parte, não estão definidos na lista de serviços taxativamente autorizadora de cobrança de imposto sobre serviços.

À vista do exposto, outra conclusão não é possível senão a de declarar que sobre os serviços de provedoria à *Internet* não incidem o ICMS ou o ISS. Acompanho, pois, o voto da Relatora, consagrado por toda a 2ª Turma, pedindo *venia* aos que pensam de modo diverso.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 511.390-MG (2003/0003249-1)**

---

Relator: Ministro Luiz Fux

Recorrente: Projesom Internet Ltda.

Advogado: Júlio César de Oliveira de Medeiros

Recorrido: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais

Procurador: Ilma Maria Corrêa da Silva e outros

---

**EMENTA**

Tributário. Recurso especial. ICMS. Serviços prestados pelos provedores de acesso a *internet*. Serviço de valor adicionado. Art. 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997. Não incidência. Precedentes jurisprudenciais.

1. A Lei n. 9.472/1997, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, *caput*, prevê: “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”.

2. O serviço de conexão à *Internet*, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à *Internet*, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a *Internet*. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à *Internet* configura na realidade, um “serviço de valor adicionado”: pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: “Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens”. E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à *Internet* não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: “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 (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/1996), 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.

Trata-se, 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, atuando como intermediário entre o usuário final e a *Internet*. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

‘O provimento de acesso não pode ser enquadrado, (...), como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à *Internet* não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações’ (José Maria de Oliveira, *apud* Hugo de Brito Machado, *in* ‘Tributação na Internet’, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89).” (REsp n. 456.650-PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto).

7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à *Internet* não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à *internet* não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera “serviço”, ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, *in casu*, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de *internet* no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à *Internet* violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

13. Precedentes jurisprudenciais.

14. Recurso especial provido.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, que ressaltou o seu ponto de vista, por maioria, vencido o Sr. José Delgado (voto-vista), dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista) e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (RISTJ, art. 162, § 2º, primeira parte).

Brasília (DF), 19 de maio de 2005 (data do julgamento).

Ministro Luiz Fux, Presidente e Relator

---

DJ 19.12.2005

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de Recurso Especial interposto por *Projesom Internet Ltda.* (fls. 290-310), com fulcro no art. 105, inciso III, alíneas **a**, **b** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que deu provimento à apelação, sob o fundamento de que o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* configura um serviço de comunicação, e não um serviço de valor adicionado, estando abrangido pela hipótese de incidência tributária do ICMS.

Noticiam os autos, que a empresa *Projesom Internet Ltda.* impetrou *mandamus* contra ato do Chefe da Administração Fazendária de Itajubá-MG consistente na intimação para que a empresa efetuasse a inscrição no Cadastro de Contribuintes de ICMS, bem como procedesse ao recolhimentos dos tributos devidos desde o início de suas atividades.

O Juiz Singular, ratificando a liminar, concedeu a segurança determinando que a autoridade coatora se abstivesse de exigir a inscrição da impetrante no cadastro de recolhimento do ICMS sobre a atividade de provedora de acesso à *Internet*.

Irresignada a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais interpôs apelação perante o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que deu provimento à apelação e à remessa oficial para reformar a sentença.

A Recorrente, em sede de recurso especial, sustenta, e síntese, que o acórdão hostilizado violou os arts. 60; 61; 63, parágrafo único; 83 e 88 da Lei n. 9.472/1997, bem como deu interpretação divergente àquela atribuída pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná no julgamento da Apelação n. 102.008/6.

A Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, em contra-razões às fls. 366-381, pugna, preliminarmente pelo não conhecimento do recurso, ante a ausência de prequestionamento.

No mérito, aduz que:

(...) Não há dúvida que a Impetrante presta efetivamente um serviço de comunicação, pois a condição de provedora de acesso à rede de comunicação internacional, internet, possibilita a seus clientes devidamente cadastrados como usuários do sistema, que tenham acesso e se utilizem dos inúmeros serviços postos à disposição pela rede internacional. Diante disso, imperioso reconhecer que essa prestação de serviço faz surgir o fato gerador da obrigação tributária, conforme previsto na legislação do ICMS. (fl. 370).

O recurso especial foi admitido no Tribunal *a quo*, consoante despacho de fls. 403-404.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Luiz Fux (Relator): Preliminarmente, conheço do recurso especial pelas alíneas **a** e **c**, do permissivo constitucional, uma vez que a matéria restou devidamente prequestionada, bem como demonstrada a divergência nos moldes exigidos pelo RISTJ.

*In casu*, cinge-se a controvérsia acerca da natureza do serviço de provedor de acesso à *internet* para fins tributários.

A 1ª Turma desta Corte no julgamento do REsp n. 323.358-PR, de relatoria do Ministro José Delgado, publicado no DJ de 3.9.2001, decidiu que o serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997, nos termos do acórdão, *verbis*:

Tributário. Provedor da *internet*. Prestação de serviço de comunicação, espécie de serviço de telecomunicação. Relação de natureza negocial com o usuário. Fato gerador de ICMS determinado. Incidência. Lei Complementar n. 87/1996. Lei n. 9.472/1997.

1. Recurso Especial interposto contra v. acórdão que entendeu que “o provedor de acesso à *internet* não presta serviço de comunicação ou de telecomunicação, não incidindo sobre a atividade por ele desempenhada o ICMS”.

2. O Provedor da *Internet* é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo

aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o *site* para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado,

tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI). (Newton de Lucca, em artigo "Títulos e Contratos Eletrônicos", na obra coletiva Direito e *INTERNET*", p. 60).

3. O provedor vinculado à *internet* tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática.

4. O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações.

5. A Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam.

6. Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS.

7. A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

9. Recurso provido.

Ocorre que, recentemente, a Colenda Segunda Turma deste Tribunal, no julgamento do REsp n. 456.650-PR, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, publicado no DJ de 8.9.2003, externou entendimento de que o serviço desenvolvido pelos provedores da *internet* é serviço de valor adicionado, consoante ementa *verbis*:

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela *internet* serviço de telecomunicações, e sim, *serviço de valor adicionado* (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido.

Com efeito, a Lei n. 9.472/1997 que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seus arts. 60, §§ 1º e 2º e 61, §§ 1º e 2º, prevê:

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Nesse segmento, conclui-se que o serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet* é um serviço de valor adicionado, constituindo um *plus* ao serviço de telecomunicações e com este não se confunde.

Deveras, o serviço de provedor de acesso à *internet* não enseja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

Detectada essa *ratio essendi*, a interpretação teleológica, acerca dos serviços dos provedores de acesso e conexão à *Internet*, indica que as entidades que os prestam via conexão à *internet*, por realizam o denominado “serviço de valor adicionado”, revelando ausência de razoabilidade na pretensão de cobrança de ICMS sobre o mesmo.

Em sede pátria, a doutrina especializada não discrepa da jurisprudência e é unânime ao afirmar a não incidência do ICMS sobre a atividade dos provedores de acesso à *Internet*.

Nesse sentido é a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho que analisando os atos efetivados pelos provedores de acesso à *Internet*, não os identifica como hipótese de incidência da exação *sub examine*:

### **3.2. “Comunicação” e “prestação de serviços de comunicação”: realidades distintas**

Como afirmado, o vínculo comunicacional instaura-se com o ciclo formado pela emissão, transmissão e recepção de mensagens, de modo intencionado ou não. Apresenta enorme amplitude, verificando-se sempre que houver dois ou mais sujeitos em contingência de interação. Toda vez, portanto, que alguém difundir informação, ainda que não destinada a receptor determinado (porém, determinável) e mesmo que de forma inconsciente, esse alguém estará realizando um processo de comunicação.

Prestar serviço de comunicação, por seu turno, consiste na atividade de colocar à disposição do usuário os meios necessários à disposição os modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, diferindo, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional.

Para que se possa perceber com maior nitidez a distinção acima referida, convém examinar mais de perto o conceito de “prestação de serviço”, fazendo o contraponto com os significados dos termos “comunicação” e “prestação de serviço de comunicação”.

“Prestação de serviço”, define Aires Barreto, é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Configura-se, em outras palavras, no exercício, por alguém (prestador), de uma atividade tem por escopo produzir benefício relativamente a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço).

Desde logo se vê, na definição de “prestação de serviço” oferecida pelo mencionado autor, o caráter de necessidade absoluta da coexistência dos três elementos que a compõem, quais sejam: o prestador, o tomador e o preço do serviço. Ao mesmo tempo, recordando os elementos do processo comunicacional,

observamos a presença de um emissor, de um canal ou transmissor, de uma mensagem, de um código comum ao emissor e ao receptor, e de um destinatário.

A prestação de serviço de comunicação só se verifica quando houver a junção simultânea dos elementos constitutivos da prestação de serviço, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, de tal forma que a atividade exercida pelo prestador tenha por escopo realizar a comunicação entre o tomador do serviço e terceira pessoa, mediante pagamento de um valor. Pode falar-se em prestação de serviço de comunicação quando o emissor da mensagem aparece como tomador do serviço, que, mediante pagamento de remuneração, contrata o prestador para que este exerça a função de canal, proporcionando os meios que tomem possível a transmissão de mensagens ao destinatário.

Do que foi dito infere-se que a comunicação pode ocorrer de dois modos: (1) de forma pessoal, havendo transmissão de mensagem própria; e (2) com intermediação, em que há transmissão da mensagem de terceiros. Apenas na segunda hipótese incidirá o ICMS, pois como ninguém presta serviço a si mesmo, unicamente se o canal transmissor configurar pessoa diversa do emissor é que teremos a prestação de serviço comunicacional. Enquanto na comunicação a mensagem é recebida diretamente do emissor, na prestação de serviço de comunicação a mensagem, de propriedade do emissor, é transmitida por um indivíduo diverso (prestador de serviços). Sintetizando: no processo comunicativo, quem efetua a transmissão da mensagem é o próprio emissor; na prestação de serviço de comunicação, o emissor contrata alguém (prestador do serviço) para que este transmita a sua mensagem.

### **3.3. Conclusões acerca da materialidade do ICMS**

Firmados tais critérios, creio ser difícil persistirem dúvidas sobre o conceito de “prestação de serviço de comunicação”. Por conseguinte, consistindo a materialidade do ICMS na “prestação de serviço de comunicação”, nos termos do art. 155, II, da Lei Fundamental, somente quando houver serviço de comunicação poderá dar-se a incidência daquele imposto. Para que isso ocorra, porém, exige-se que o laço comunicacional seja instalado mediante fornecimento, pelo contratado (prestador de serviço), dos meios e modos necessários à transmissão e à recepção de mensagens entre o emissor (contratante) e uma terceira pessoa (receptor), apresentando-se o contratado como transmissor de informações entre o emitente e a terceira pessoa que, com ele, pretende comunicar-se. Logo, a hipótese de incidência do ICMS consistiria, para esse caso, no ato de intermediar a emissão e recepção de mensagens entre duas ou mais pessoas, podendo dar-se a percussão do imposto apenas na contingência de verificar-se uma atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com uma terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional. Só será possível haver incidência do ICMS se houver um prestador de serviço intermediando a comunicação entre emissor e receptor.

#### **4. A Atividade dos Provedores de Acesso à Internet e a Não-Incidência do ICMS**

Os provedores de acesso à *Internet* têm, dentre seus objetivos sociais, viabilizar o acesso à rede de comunicação mundial - *Internet*. Nos termos da Portaria n. 148/1995, do Ministério das Comunicações, que aprovou a Norma n. 004/1995, *Internet* é o “o nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o *software* e os dados contidos nestes computadores”. Trata-se de um sistema que interliga computadores por meio dos chamados “protocolos TCP/IP”, responsáveis por uniformizar a transmissão de informações das diversas redes.

O serviço de conexão à *Internet*, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à *Internet*, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, e, este sim, estaria em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a *Internet*. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

A atividade exercida pelo provedor de acesso à *Internet* configura na realidade, um “serviço de valor adicionado”: pois aproveita um meio físico de comunicação preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional. A própria Norma n. 004/1995, aprovada pela Portaria n. 148/95, do Ministério das Comunicações, define o serviço de conexão a *Internet*, em seu item n. 3, alínea **c**. Como “serviço de valor agregado, que possibilita o acesso a *Internet* a usuários e provedores de serviços de informações” e, ao definir “serviço de valor agregado”, esclarece, nesse mesmo item, alínea **b**, tratar-se de “serviço que acrescenta a uma rede preexistente de serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilizadas específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, movimentação e recuperação de informações.”

A Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: “Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens”. E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é

atribuição do serviço de telecomunicação. A função do provedor de acesso à *Internet* não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica. Aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Vale registrar que quando assevero instalar-se o laço comunicacional mediante o fornecimento, pelo contratado (prestador de serviço), dos meios e modos necessários à transmissão e à recepção de mensagens entre o emissor (contratante) e uma terceira pessoa (receptor), não quero afirmar que o mero fornecimento de um aparelho ou serviço que facilite a comunicação seja o suficiente para caracterizar prestação de serviço comunicacional. A entender-se desse modo, estaria obrigado a concluir que quando um indivíduo "A" aluga aparelho e linha telefônica de "B", este estaria obrigado a recolher ICMS relativamente ao valor recebido em decorrência da citada locação, já que somente por meio do aparelho e da linha telefônica de propriedade de "B" é possível efetivarem-se laços comunicacionais entre "A" e outros indivíduos. Isso seria absurdo!

O exemplo acima aplica-se integralmente no caso dos provedores de acesso à *Internet*. Estes não integram o processo comunicacional, sendo sua função apenas permitir, mediante sua aparelhagem, conexão à rede. Assim como na locação de equipamentos telefônicos, o prestador de serviço de comunicação continua sendo, unicamente, a empresa de telefonia. É ela quem transmite informações entre os usuários da *Internet*, e não os provedores de acesso, que apenas agilizam a função do prestador de serviço.

Logo, ao argumentar só existir incidência do ICMS quando se verificar uma atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com uma terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional, estou afirmando que o prestador do serviço é tão-somente aquele que transporta a mensagem. A idéia de prestador de serviço de comunicação está ligada, irremediavelmente, à noção de canal.

*Omissis* (p. 99-103).

Forçoso, ainda, destacar as conclusões a que chegaram Cláudio de Abreu e Marcos Vinícius Passarelli Prado, *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n. 67, p. 20-22:

(...) (I) a competência para tributar todas as operações realizadas na *Internet* deve ser identificada a partir de uma análise constitucional, identificando-se os específicos campos reservados a cada ente político;

(II) no que diz respeito às operações mercantis realizadas na *Internet* e que envolvam bens corpóreos (tangíveis, que podem ser captados pelos sentidos

humanos), coisa móvel nos termos do artigo 191 do Código Comercial, não há qualquer obstáculo impeditivo ao exercício da competência tributária dos Estados, sendo as mesmas passíveis de tributação pelo ICMS;

(III) é possível que, em relação às operações de compra e venda de bens corpóreos via *Internet*, alguns detalhes procedimentais necessitem de tratamento legal específico (cumprimento de deveres acessórios). Entretanto, tal circunstância em nada atinge a competência tributária dos Estados no que diz respeito à exigência do ICMS;

(IV) os Estados podem ou não exercer essa competência tributária, como forma, até mesmo, de desenvolvimento desse setor da economia. O não-exercício momentâneo de tal aptidão legislativa em nada prejudica a exigência tributária no futuro, uma vez que dentre as características da competência tributária destaca-se a facultatividade de seu exercício;

(V) com relação aos bens não corpóreos, têm os Estados competência legislativa para tributar, por meio do ICMS, as operações onerosas nas quais os usuários da *Internet* façam download de *software*, cuja disponibilidade na rede e o cunho econômico evidenciam o caráter comercial da circulação da mercadoria;

(VI) entretanto, a ausência do suporte físico nas operações de aquisição do *software* via *download* na *Internet* impede a concretização do fato gerador do ICMS por inexistência de sua base de cálculo. Tal situação carece de tratamento legal específico, resultando, até o momento em que ocorra a devida edição legislativa, na inexigibilidade do ICMS;

(VII) grande parte dos provedores de acesso à *Internet* presta o referido serviço a título oneroso, mediante a cobrança de uma quantia mensal dos respectivos usuários, havendo a inequívoca identificação do conteúdo econômico no que diz respeito ao exercício dessa atividade, o que enseja, por parte das pessoas políticas, o ânimo de tributar essa prestação;

(VIII) o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet*, que consiste em conectar o usuário à rede mundial, depende da anterior prestação de um serviço de telecomunicação (telefonia, cabo, satélite etc.), que será o sustentáculo de toda a comunicação a ser eventualmente realizada. Em outras palavras, o referido serviço de acesso é um *plus* ao serviço de telecomunicação e com este não se confunde;

(IX) a Constituição Federal em seu artigo 22, inciso IV, estabeleceu a competência privativa da União Federal para legislar sobre telecomunicações e o legislador federal exerceu a aludida competência constitucional ao editar a Lei n. 9.472, de 16 de junho de 1997, a denominada Lei Geral de Telecomunicações - LGT;

(X) o artigo 61 da LGT denominou os serviços prestados por parte dos provedores como serviço de valor adicionado, 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;

(XI) mais adiante, a LGT, no parágrafo 1º do artigo 61, disciplinou que “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”;

(XII) com o intuito de explicitar os referidos preceitos extraídos da LGT, destacam-se as disposições da Norma n. 004/1995, expedida pelo Ministério das Comunicações;

(XIII) identificada a natureza jurídica do serviço de acesso a provedor de *Internet* (serviço de valor adicionado), pode-se afirmar que sua tributação depende de competência a ser exercida pelos Municípios;

(XIV) o condicionamento do exercício da competência tributária municipal à prévia edição de lei complementar, nos - exatos termos previstos pelo citado art. 1.156, inciso III, da Constituição Federal, acaba por violar o princípio da autonomia dos Municípios (art. 18, *caput*, CF/1988) e, conseqüentemente, ao próprio princípio Republicano, que garante a isonomia entre os diversos entes políticos;

(XV) entretanto, não há como se desconsiderar o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, órgãos responsáveis pela palavra final em eventual demanda judicial, os quais vêm decidindo pela necessidade da edição de lei complementar para tal finalidade (conferindo, conseqüentemente, natureza taxativa à lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968);

(XVI) de qualquer modo, independentemente da natureza que se dê à lista de serviços em análise (taxativa ou exemplificativa), deve, necessariamente, haver expressa previsão legal sobre os serviços que se pretende abranger na tributação pelo ISS; e

(XVII) não se pode admitir é que os Municípios procurem submeter determinados serviços à cobrança do ISS sem que haja qualquer previsão legal nesse sentido (em lei complementar ou em lei ordinária municipal) através da utilização de analogia, em ofensa ao art. 108, § 1º, do CTN e, pior ainda, ao próprio princípio da estrita legalidade em matéria tributária. (...) (p. 26-27).

Registre-se, ainda, que a lei o considera “serviço”, ao passo que o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se

a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, *in casu*, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de *internet* no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

Vale dizer, ainda, que a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à *Internet* violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica - hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas - estão contidos na lei.

De outra parte, é assente no Direito Tributário o princípio da reserva legal ou da tipicidade fechada que impede a analogia que inaugura tributo. Nesse sentido confirmam-se, à guisa de exemplo, julgados desta Corte, *verbis*:

Processo Civil. Embargos de declaração. Omissão. Inexistência. Imposto de Renda retido na fonte. Correção monetária. Analogia. Impossibilidade. Reserva legal.

1. Revela-se inviável a pretendida interpretação analógica do art. 5º do Decreto-Lei n. 2.354/1987, no sentido de corrigir monetariamente o valor retido do imposto de renda decorrente de aplicações financeiras, uma vez que na esteira da construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, exige-se lei que determine tal correção, vedando-se o uso de analogia. Ausência de omissão no julgado embargado.

2. Embargos de declaração rejeitados. (EDREsp n. 389.403-RS, desta relatoria, DJ de 17.2.2003).

Tributário. ISS. Serviços de monobra e de remoção. Nulidade da CDA. Ocorrência.

1. A lista de serviços é números *clausus* inadmitindo interpretação por analogia, como fez o Município para cobrar o ISS da recorrente, em flagrante violação ao princípio da legalidade tributária.

2. Recurso especial conhecido e provido por maioria. (REsp n. 401.698-ES; Relator Min. Paulo Medina, Relator p/ acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 9.6.2003).

Tributário. Incidência. ISS. Lista de serviços bancários anexa ao Decreto-Lei n. 406/1968. Impossibilidade. Analogia.

1. A lista de serviços bancários que acompanha o Decreto-Lei n. 406/1968, com as alterações do Decreto-Lei n. 834/1969 é exaustiva e não exemplificativa, não admitindo a analogia, objetivando alcançar hipóteses de incidência diversas das ali consignadas.

2. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial. (AG n. 428.339-GO, desta relatoria, DJ de 19.4.2002).

Em suma, o serviço desenvolvido pelos provedores da *Internet* é serviço de valor adicionado - art. 61, Lei n. 9.472/1997 - o que exclui a hipótese de incidência de ICMS.

*Ex positis, dou provimento ao recurso especial.*

É como voto.

#### **VOTO-VISTA (VENCIDO)**

O Sr. Ministro José Delgado: A tese do voto condutor do acórdão é no sentido de que os provedores de acesso à *internet* não estão sujeitos ao pagamento de ICMS, em face de realizarem serviço adicionado e não, propriamente, serviço de telecomunicação.

Ouso divergir.

A respeito do tema, ao julgar o REsp n. 323.358-PR, proferi voto que mereceu acompanhamento integral dos eminentes Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira.

Eis o teor da mencionada decisão:

Inicialmente, registro que não cabe ao Superior Tribunal de Justiça examinar contrariedade de dispositivo constitucional (art. 155, II), visto que compete, única e exclusivamente, ao colendo Supremo Tribunal Federal a sua análise.

Da mesma forma, nos termos do art. 105, III, **a**, da Lei Maior, somente negativa de vigência à lei federal pode ser apreciada por esta Corte Superior, e não, como pretende o recorrente, que seja examinada contrariedade à Portaria Ministerial.

No entanto, com relação à alegada violação aos art. 60 e 61, da Lei n. 9.472/1997, a matéria jurídica encartada nos dispositivos legais indicadas foi devidamente debatida no acórdão recorrido, merecendo, assim, ser conhecido o apelo extremo.

Passo, pois, ao exame do recurso.

O tema enfrentado e decidido pelo acórdão consiste na interpretação dos artigos 60 e 61, da Lei n. 9.472/1997, visando à definir se os serviços prestados pelos provedores da *Internet* são de comunicações ou não.

O aresto entendeu que esse tipo de serviço não é de comunicações, pelo que sobre ele não incide o ICMS.

As razões do *decisum* em questão são as que transcrevo (279-281):

2. Vê-se dos autos que a impetrante interpôs mandado de segurança preventivo objetivando livrar-se da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços de conexão com a Internet, que executa, alegando que eles não podem ser considerados como de comunicação, nos moldes do artigo 61, da Lei n. 9.472/1997, que o define como serviço de valor adicionado.

A solução a ser dada à pendência, passa pelo saber-se se a prestação de serviços de conexão com a *Internet* são considerados como de comunicação/telecomunicação, circunstância essa que culminaria na incidência do imposto estadual, ou, se tais serviços são de valor adicionado, o que a afastaria.

Sobre o tema grassa divergência, ainda.

O Confaz pretende que a prestação do serviço de acesso à *internet* constituir-se-ia em serviço de telecomunicação, sofrendo, por isso, a incidência do ICMS.

Diante disso, impende ver-se se os serviços de acesso à *Internet* como prestados pelos provedores, define hipótese de serviço de telecomunicação.

Sabidamente, o serviço de conexão à *Internet* é um serviço de valor adicionado que possibilita o acesso dos usuários e provedores de informações à rede (Portaria n. 148/95 do Ministério das Comunicações), viabilizando como intermediário, o provedor, o ingresso do usuário à rede, pelo que não se constitui em serviço de telecomunicações ou de comunicação.

Diante disso, é inafastável que a atividade dos provedores não é fato gerador de ICMS.

Esse entendimento foi adotado por Edgard Pitta de Almeida, para quem, visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existente, não há que se falar de tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes e Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele (Revista Dialética de Direito Tributário - n. 14, fls. 8).

No mesmo sentido é a posição de Fugimi Yamashita, quando disse que a *Internet*, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para a ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. (Fugimi Yamashita, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas - 22, fls. 41).

Diante do exposto, tratando-se a *Internet* de um provedor de informações e sendo esta atividade um serviço de valor adicionado não se sujeita à incidência do ICMS.

Pelo exposto, *acordam* os desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença sob reexame.

A doutrina tem assumido posição divergente sobre o assunto.

A execução da controvérsia recursal está centrada, ao meu pensar, em um único aspecto: o de definição se o serviço prestado pelo provedor e acesso à internet tem características de comunicação. Em caso positivo, incide o ICMS, por disposição expressa do art. 155, II, da CF/1988.

No trato do assunto, considero como substancioso o estudo feito por Luciana Angeiros, publicado na obra "Internet - o Direito na Era Virtual", organizada por Luís Eduardo Schoueri, p. 238-249, quando analisou a natureza do serviço de acesso à internet prestado pelos provedores.

A autora citada escreveu, a respeito:

Vimos que a *Internet* corresponde à interligação entre diversas redes de computadores como se fossem uma só, formando um novo e poderoso veículo comunicacional, que permite a troca de informações em todo o mundo de forma ágil e barata.

O termo "provedor", que vem do verbo prover, significa "abastecer, fornecer, munir". Ao se falar em provedor, é importante distinguir o que se denomina provedor de serviço de conexão à *Internet* (PSCI), aquele que providencia o acesso do usuário, do provedor de serviços de informações (PSI), aquele que abastece a rede com informações.

Diversos são os serviços que podem ser prestados via *Internet*. O nosso estudo estará centrado na análise do serviço de conexão do usuário à *Internet*, prestado pelo provedor, ficando de fora uma gama de serviços que também podem ser prestados via *Internet* - como os serviços de e-mail, publicidade e propaganda -, os quais possibilitam o chamado comércio eletrônico (shopping virtual), assim como as diversas operações bancárias efetuadas via a *Internet*.

Para que alguém acesse a rede e passe a ter à sua disposição todo manancial de informações que se encontra disponível nas milhares de redes de computadores do mundo inteiro, é necessário, basicamente: (i) computador; (ii) linha telefônica ou outro meio de comunicação, como TV a cabo; (iii) modem; (iv) *software* específico (*Netscape Navigator*, *Internet Explorer*, dentre outros); e (v) estar conectado a um provedor de acesso à *Internet*.

Diante da interpretação que fizemos do ICMS constitucionalmente previsto - e após tentarmos desvendar a atividade efetivamente exercida pelos provedores de acesso à *Internet* - concluímos que os provedores prestam serviço de comunicação.

Os usuários (entenda-se por usuários aqueles que possuem todos os instrumentos necessários para que se dê a comunicação com a rede: computador equipado, basicamente, com um modem e *software* específico), ao pretenderem acessar a *Internet*, antes de tudo comunicam-se (tomador do serviço) com o provedor de acesso (receptor), mediante ligação telefônica. Uma vez recebida a mensagem, implicitamente, de que o usuário pretende acessar a *Internet*, o provedor (que, na maioria das vezes, é remunerado pelo serviço de acesso prestado ao seu assinante) conecta-o prontamente à *Internet*, mediante a utilização de uma rede de alta velocidade, os chamados *backbones* (grande tronco de comunicação que é a "espinha dorsal" da *Internet*).

Os provedores de acesso, tendo em vista o alto custo, normalmente não possuem *backbones*, que lhes são cedidos em parcelas pela *Embratel* ou por outra empresa.

De uma forma resumida, teríamos, em princípio, no mínimo dois fatos comunicacionais envolvendo a prestação de serviço de comunicação com a *Internet*:

1) Usuário - Provedor

(canal físico - telefonia)

2) Usuário - Provedor - *Internet*

(canal físico - telefonia) (*backbone* - fibra ótica ou outro cabo)

No fato comunicacional 1 (F1), quem presta o serviço de comunicação entre o usuário (tomador do serviço) e o provedor (receptor) é uma empresa de telefonia ou outro veículo comunicacional adequado, e o ICMS incidirá sobre a remuneração paga a empresa de telefonia pelo tomador (usuário). Esta é a conclusão a que chegaram, sem maiores divergências, todos aqueles que já analisaram essa questão.

Em síntese, o fato comunicacional 1 tem o usuário como o tomador do serviço de comunicação em relação à empresa de telefonia.

Contudo, não é só perante uma empresa de telefonia, de TV a cabo ou outro meio físico adequado que o usuário é tomador de serviço de comunicação.

No fato comunicacional 2 (F2), o usuário também é tomador do serviço, visto que contrata com o provedor a transmissão de dados seus para a *Internet*. O fato comunicacional final surge entre o usuário e a *Internet*, e é o provedor quem presta o serviço de comunicação: por seus computadores

passarão todos os dados transmitidos entre o usuário e a *Internet*, servindo de canal físico.

Em um primeiro momento, há transmissão de informação necessária ao estabelecimento da comunicação entre usuário e *Internet*. Tal dado, que consiste no endereço lógico do usuário - o denominado IP (*Internet Protocol*) - é transmitido pelo provedor à *Internet*. O endereço lógico é pressuposto para que possamos cogitar de “comunicação”, pois só a partir da sua atribuição é que o usuário passa a ser reconhecido pela *Internet*, recebendo as informações advindas da rede.

O provedor presta os serviços próprios de quem detém os meios técnicos para promover o processo comunicacional. Não conseguimos vislumbrar o serviço prestado pelo provedor como um mero *plus* à comunicação instalada entre emissor e receptor. A atividade do provedor compõe o processo comunicacional, tendente ao ato final: comunicação entre emissor e receptor.

O fato comunicacional entre usuário e *Internet*, contudo, é complexo, e pode pressupor uma prestação do serviço de comunicação não só por parte do provedor, mas também de outra(s) empresa(s) de telecomunicação. Isso porque o provedor poderá necessitar de um terceiro que lhe preste serviço de comunicação, ou seja, que lhe sirva de canal físico para que a mensagem do usuário chegue à *Internet*. Assim ocorre, por exemplo, quando o provedor não possui *backbones* para que haja conexão com a *Internet*, e necessita contratar uma empresa que lhe dê acesso a alguns canais de alta velocidade (normalmente os provedores brasileiros contratam com a *Embratel*, que cobra pelo uso dos seus *backbones*).

Neste passo, teríamos um outro fato comunicacional (anterior ao fato final) em que o provedor passaria a figurar também como tomador do serviço de comunicação perante a empresa detentora dos canais físicos de que necessita. Tal fato integra a seqüência de fatos que tendem ao fato final: a comunicação entre o emissor e o receptor.

A *Embratel*, por sua vez, pode não ser possuidora de todos os *backbones* necessários para comunicar o provedor com a Harvard University, por exemplo, no que também ela necessitará ter acesso a canais de outras empresas estrangeiras para cumprir o contrato formado perante o provedor. E assim, indeterminadamente, podem surgir diversos fatos (F1+F2+F3+F4 ...) ao longo de um único processo comunicativo, até o efetivo nascimento da relação comunicacional entre o emissor e o receptor.

A circunstância de o provedor ser tomador dos serviços da *Embratel* ou de outra empresa não quer dizer que ele deixou de estar contratualmente obrigado a transmitir dados do seu cliente à *Internet*. Numa relação ele é tomador; em outra, é prestador do serviço. Mas isso não traz maiores implicações, uma vez que um único agente pode ser, ao mesmo tempo,

tomador do serviço de comunicação, se considerarmos um determinado fato comunicacional, e prestador de serviço de comunicação, se considerarmos uma outra relação.

Conforme dissemos linhas atrás, para que haja comunicação é fundamental a existência de um emissor e de um receptor. O receptor não integra a prestação do serviço de comunicação, sendo sua presença, contudo, necessária para que a comunicação se efetive. Ademais, entre duas pessoas - emissor e receptor -, é essencial que seja compartilhado um mesmo código, na medida que a mensagem precisa ser decodificada pelo seu receptor.

A noção de serviço de comunicação tributável pelo ICMS está muito ligada à de transporte da mensagem, ou seja, de alguém que faz chegar mensagem de outrem a um terceiro. Mas não é só. Prestar serviço de comunicação consiste na atividade de colocar à disposição do cliente os meios necessários para a transmissão de informações.

É sabido que nem sempre a comunicação se realiza pessoalmente entre duas pessoas, sendo, por vezes, transmitida por terceiros que realizam função já há muito conhecida como a de um mensageiro.

O provedor é contratado por um usuário da *Internet* para ser o "mensageiro", ou seja, para transmitir dados seus à *Internet*. O fato de o provedor, por sua vez, necessitar subcontratar um outro agente que lhe sirva de canal físico de transmissão de sinais, para levar a mensagem à *Internet*, não quer dizer que deixou o provedor de servir de "mensageiro" na relação comunicacional entre o usuário e a *Internet*.

A título de exemplo, que é sempre a melhor maneira de traduzir um raciocínio, comparemos o serviço prestado por uma empresa de transporte e o serviço de um despachante.

Um empresa "A" é contratada por uma pessoa para que lhe preste serviço de transporte de móveis de sua antiga residência em São Paulo para novo endereço na Bahia. Sucede que a empresa "A" subcontrata a empresa "B" para que esta leve os móveis da sua cliente até Salvador, já que não atua no Nordeste do país. A empresa "B", por sua vez, subcontrata uma empresa "C" para que esta faça o transporte marítimo dos móveis do porto de Santos até Salvador. Pois bem. O fato de a empresa "A" ter subcontratado com "B" não afasta o nascimento de relação jurídica de direito privado entre o cliente e a empresa "A" que tem por objeto a obrigação de fazer chegar a Salvador, na Bahia, os seus bens móveis. As outras relações que eventualmente nasceram a partir do primeiro contrato não alteram a sua natureza: prestar serviço de transporte, e sobre a sua remuneração incide o ICMS.

Por outro lado, pensemos numa pessoa que é contratada para prestar serviço de despachante (previsto na lista de serviços da Lei Complementar

n. 56/1987), com o objetivo de tomar as providências necessárias ao transporte de mercadorias provenientes do exterior. O serviço do despachante não se confunde com o da empresa que faz o transporte. O despachante cuida apenas da contratação da empresa de transporte, dos documentos necessários, verifica e agiliza o cumprimento do serviço, tudo, enfim, que seja necessário para que o serviço de transporte das mercadorias, prestado por um terceiro, ocorra em favor do seu cliente.

O serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente, promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente assemelha-se ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte ao seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o *iter* comunicacional para transmitir a mensagem em alguma etapa definida do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação. Assim, todos aqueles que, reconhecidamente, estiverem envolvidos no processo comunicacional de forma a prestar serviço que possibilite a transmissão da mensagem do emissor para o receptor, de acordo com o nosso ponto de vista, prestam serviços de comunicação. Enfim, qualquer serviço prestado por um terceiro visando a permitir, proporcionar e viabilizar a comunicação, desde que tenha conteúdo patrimonial, sofre a incidência do ICMS. No caso específico da comunicação com a *Internet*, ainda hoje é comum que mais de uma pessoa preste serviço de comunicação, considerando que é raro uma única empresa de provedores possuir todos os meios necessários para transmitir a mensagem.

Com o passar do tempo, a tendência é que uma empresa seja, ao mesmo tempo, detentora dos cabos que ligam o usuário ao provedor e provedora de acesso, além de também ser dona dos *backbones* que a conectam diretamente com a *Internet*, sem precisar contratar canais da *Embratel* ou de outra empresa. Nesta hipótese, entendemos que o provedor estaria claramente prestando sozinho o serviço de comunicação, aí incluído o de telecomunicação.

Enfim, mediante transmissão por canais próprios - ou não -, o provedor é quem recebe a mensagem com a incumbência de passá-la adiante, com destino à *Internet*, servindo de "mensageiro", vale dizer, de terceira pessoa que se obriga a levar a mensagem do usuário até a *Internet*.

É o provedor, repita-se, que fornece um endereço ao usuário, assim como é ele que faz o "roteamento", isto é, que tem os meios próprios para encontrar o melhor caminho para levar o endereço do seu cliente aos computadores da *Internet*.

Vejamos o entendimento de Clélio Chiesa:

Os serviços dos prestadores de acesso consistem primordialmente em realizar o “roteamento” da ligação telefônica por canais contratados da *Embratel*, proporcionando a interligação dos seus clientes à rede. É o elo de ligação dos usuários ao mundo virtual da *Internet*, possibilitando que seu cliente mantenha uma comunicação com os demais usuários e banco de dados disponíveis na rede.

Com esse aparato de *hardwares* e *softwares*, que viabilizam a entrada do usuário à rede, outros serviços são prestados pelos provedores, tais como a dinamização de informações, controle do tempo de conexão, fornecimento de caixa postal para o recebimento de mensagens.

Nota-se que os provedores de acesso não realizam o transporte de sinais de comunicação, mas utilizam-se dos sistemas de transporte já existentes para o fim de estabelecer o elo de ligação do usuário com a *Internet*. Há, portanto, dois serviços distintos: um de transporte de sinais, viabilizado pelas empresas de telecomunicações, e outro proporcionado pelos provedores de acesso, representado pela conexão do usuário à *Internet*.

(...)

Os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* caracterizam-se como serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à disposição do cliente equipamentos e *softwares* que irão facilitar sua navegação pelo sistema, além de outros serviços, tais como armazenamento de informações, contagem do tempo de uso; porém nenhum destes consiste em dar condições para que a comunicação se efetive, pois ambos, tanto o usuário quanto o provedor, são tomadores do serviço de comunicação, que é prestado pelas concessionárias dos serviços de telecomunicações.

Em que pese o autor ter concluído de forma diversa da nossa, reconhece que o provedor, enquanto usuário do serviços de telecomunicações, é o elo entre o usuário e a *Internet*, possibilitando a manutenção da comunicação entre as partes.

Na mesma linha, abalizada doutrina - defendida, dentre outros, por Roque Antônio Carraza, José Eduardo Soares de Melo e José Wilson Ferreira Sobrinho - admite que o provedor é elemento de ligação entre o usuário e *Internet*, mas conclui que não presta serviço de comunicação, uma vez que é tomador do serviço de telecomunicação.

Contudo, a constatação de ser o provedor usuário do serviço de telecomunicações, para nós, não é fator concludente da natureza do serviço prestado pelo provedor ao seu cliente. O serviço de comunicação não se confunde com o serviço de telecomunicação, que pode ser realizado por empresa diversa.

Atualmente, o mais comum é o provedor não possuir todos os canais necessários para que a comunicação ocorra, os quais lhe são fornecidos por empresas concessionárias dos serviços de telecomunicações. Sucede que os sinais transmitidos pela empresa concessionária de telecomunicações são fornecidos pelo provedor, restando evidente que o serviço por ele prestado é essencial à comunicação.

Sem nos preocuparmos com um rigor técnico, resumiríamos dizendo que o provedor concede ao seu cliente um dado necessário para que a comunicação se realize: um código, um endereço que, como a própria palavra já indica, identifica o receptor da mensagem e informa para onde ela deverá ser encaminhada. O provedor também faz o “roteamento” da ligação, ou seja, procura qual o melhor caminho para se conectar a outros computadores da rede. Assim, claro está que somente a existência do serviço prestado pelas “teles” - canal físico - não é suficiente, sendo que o serviço do provedor é da mesma forma imprescindível para que se perfaça o *iter* comunicacional entre as partes.

Na preciosa contribuição de Marco Aurélio Greco:

Todo aquele que pretenda se conectar à *Internet*, para ser reconhecido na rede e poder enviar e receber mensagens precisa se utilizar de um endereço lógico. (...) Neste contexto surge a figura do provedor de acesso à *Internet* pois, em função de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão de endereços (os 4 conjuntos de números) e atribuindo-se a cada país um grupo de endereços. Por sua vez, uma entidade responsável em cada país (no Brasil, a Fapesp) atribui faixas de endereços lógicos a cada entidade que pretenda ser provedor de acesso à *Internet*. (...) é atribuído ao usuário, pelo provedor, um endereço lógico que irá permitir que ele seja reconhecido pelos demais.

Verifica-se, pois, que o provedor presta serviço essencial para que a comunicação exista, uma vez que, antes de tudo, é através dele que exsurge a figura do receptor. Mas só isso não basta. É óbvio que, se ele fornece o endereço lógico ao seu usuário, mas o canal físico para o transporte desta rede não se estabelece - ou se, por absurdo, não houvesse mensagem a ser transmitida pelo emissor (*Internet*) ou esta não pudesse ser decodificada pelo receptor -, não haveria comunicação, que pressupõe a presença de todos estes elementos juntos.

Com efeito, sem a presença de todos os elementos - emissor/canal/mensagem/código/receptor - não há, efetivamente, comunicação. Idéia esta, aliás, que precisa ficar muito clara na discussão desta questão e de tantas outras (em sua maioria decorrentes do surgimento dos modernos

meios de comunicação) que pressupõem a análise do conteúdo semântico do vocábulo “comunicação”.

Vejamus a oportuna colocação de Paulo de Barros Carvalho sobre “comunicação”:

Importa enfatizar que podemos, perfeitamente, isolar os elementos que a compõem, numa proposta de feição analítica, a despeito de ser a comunicação una, significa dizer, um processo que se não constitui de elementos separáveis de todos os demais, ou de acontecimentos afastados do contexto em que se verificam. Pela abstração, exemplifica Lourival Vilnova, é possível, numa maçã, considerarmos em separado sua cor, forma, peso e cheiro, efetuando, assim, uma separação abstrata. Mediante esse recurso, separa-se o inseparável, sendo possível empregá-lo sempre que pretendemos aprofundar o exame de determinado objeto. Foi o que fizemos, a fim de proporcionar melhor compreensão da estrutura comunicacional.

É bem verdade que, normalmente, o provedor, para ver instalada a comunicação do seu cliente com a rede, necessita de um terceiro que sirva de canal transmissor. Isso, contudo, não quer dizer que também ele, provedor de acesso, deixe de estar prestando um serviço de comunicação entre o usuário e a *Internet*. É o provedor, através do canal físico adequado, que deve levar um dado do seu cliente à *Internet*, bem como permitir ao seu cliente receber mensagens da rede. Portanto, trata-se de terceiro que tem uma obrigação contratual de fazer a conexão entre o usuário e a *Internet*, e que fornece condições materiais para que a comunicação ocorra. É importante reiterar que todos os dados trocados entre usuário e rede passam pelo provedor; o qual, por isso, necessariamente presta serviço de comunicação.

A empresa de telefonia, de TV a cabo, a *Embratel* ou outra empresa que detenha os meios adequados para transmitir informações prestam serviço de comunicação, especificamente de telecomunicação. Por sua vez, a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, em momento algum diz que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de telecomunicações, de modo que não há razão para se cogitar de limitação ao campo impositivo do imposto.

Vale dizer, ainda, que a Lei n. 9.472/1997, conhecida como a Lei Geral de Telecomunicações, não é suficiente para solucionar e encerrar a questão ora em discussão.

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

§ 1º Telecomunicações é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quanto for o caso, as instalações que os obrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

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

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

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

É verdade que o provedor de acesso coloca à disposição dos seus clientes diversos equipamentos, programas, *softwares*, *hardwares*, tudo, enfim, que facilite, melhore e amplie o fluxo de informações, dando agilidade aos serviços disponibilizados pelo provedor. Andou bem o legislador ao estabelecer que tais recursos tecnológicos, que apenas “ajudam” na comunicação, não configuram “prestação de serviços de telecomunicação”, com o que estamos de acordo.

Ocorre que o provedor de acesso não presta apenas um serviço de valor adicionado, não é um mero *plus* à comunicação. Antes de tudo, é parte integrante do processo comunicacional; está relacionado com o canal físico, sendo o responsável por levar um dado do seu cliente à *Internet*, bem como por manter a comunicação entre o emissor (*Internet*) e o receptor (usuário) através de seus computadores.

É oportuno esclarecer que não nos parece coerente a idéia propugnada por alguns autores no sentido de que, em vista dos provedores nunca terem necessitado obter concessão para realizar seus serviços, estaria reforçada a idéia de que não há prestação de serviço de comunicação.

Descabe qualquer indagação acerca de os provedores não serem todas empresas concessionárias de serviço público. Primeiro, porque a Constituição não limita a incidência do ICMS aos serviços de telecomunicação, mas sim aos serviços de comunicação, conceito que, a nosso ver, engloba a telecomunicação e qualquer outra modalidade comunicacional. Segundo, porque o legislador constituinte estabelece que compete à União explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações e de radiodifusão.

Ora, consente o entendimento de que os provedores, em sua maioria, não prestam serviços de telecomunicações. A grande dúvida que se tem apresentado é se o provedor de acesso presta serviço de comunicação, ou seja, se é parte integrante, essencial e necessária para viabilizar o processo comunicacional entre o usuário e a *Internet*, permitindo - ou não - a troca de mensagem entre ambos.

Quando o cliente contrata um provedor para, mediante pagamento, viabilizar sua comunicação com a *Internet* - e é esta a relação que nos propusemos analisar, ainda que saibamos que a conexão possa ocorrer de outras formas -, o fato de o serviço de telecomunicações ser também indispensável não corresponde a afirmar que o serviço prestado pelo provedor não o é, e nem sequer que não seria serviço de comunicação. Conforme restou pontificado linhas atrás, entendemos que a relação comunicacional com a *Internet*, já por representar uma grande rede de computadores interligados, é complexa e muito dificilmente se perfaz com um único ato ou fato praticado pelo prestador do serviço. O provedor presta serviço de comunicação, pois detém meios e modos que viabilizam a comunicação, ainda que não todos, como linhas telefônicas, cabos, fibras óticas (*backbones*), estas também fundamentais para a conexão com a grande rede.

Assim, deixemos claro que o cliente contrata o provedor para que ele possibilite a sua comunicação com a *Internet*. Se o provedor contrata outra pessoa que detém os meios físicos (cabos, fibras óticas, linha telefônica, etc.) para transmitir a mensagem - serviço de (tele)comunicação -, porque não os possui, isso não quer dizer que o primeiro deixou de prestar o serviço de comunicação ao seu cliente.

O provedor de acesso é, sem dúvida, o elo de ligação entre o usuário e a rede, que permanece constante durante toda a relação comunicacional, donde concluímos que se sujeita ao recolhimento do ICMS.

A conclusão que acabo de registrar harmoniza-se com o entendimento manifestado pelo Fisco, em resposta oferecida ao consultado pela recorrida, conforme está às fls. 53-57:

O Setor Consultivo desta Secretaria, já através da Consulta n. 168, de 13 de agosto de 1996, manifestou-se de que é devido o ICMS nas prestações de serviços via *internet*, sendo o mesmo considerado serviço de comunicação.

Tal entendimento foi corroborado pelo Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que expediu o Parecer PGFN/CAT/N. 2.042/1997, de 5 de dezembro de 1997, em razão do questionamento referente à incidência do ICMS nos serviços de comunicação via *internet*, no Brasil, por intermédio do Memorando n. 36-SE-CONFAZ/COTEPE/ICMS, do qual transcrevemos o que segue:

1. É costume desta Procuradoria Geral antes de seu pronunciamento final, a oitiva dos órgãos técnicos com a finalidade de se obter os elementos necessários à uma correta interpretação do tema objeto de estudo. Dessa forma, o presente questionamento foi previamente enviado ao Ministério das Comunicações para que este informasse se a *internet* é ou não serviço de comunicação, quais os ônus incidentes sobre o serviço, como se faz a ligação entre o servidor e o usuário e o que é necessário para que alguém se habilite como servidor. Em resposta o Sr. Ministro de Estado das Comunicações subscreve o Aviso n. 173/MC informando que:

Com relação ao assunto, informo a Vossa Excelência que a comunicação via *internet* constitui serviço de valor adicionado não sendo considerada serviço de telecomunicações (§ 1º do art. 61 da Lei n. 472, de 16 de julho de 1977).

Esclareço, ainda, que o serviço de valor adicionado apoia-se em um serviço de telecomunicações específico, que lhe dá suporte, como o telefônico, que já é tributado objeto pelo ICMS.

2. A Lei n. 9.295, de 15 de julho de 1996, que dispõe sobre os serviços de telecomunicações e sua organização, conceitua Serviço de Valor Adicionado dizendo em seu art. 10:

Art. 10. É assegurada a qualquer interessado na prestação de Serviço de Valor Adicionado a utilização da rede pública de telecomunicações.

Parágrafo único. Serviço de Valor Adicionado é a atividade caracterizada pelo acréscimo de recursos a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, não caracterizando exploração de serviço de telecomunicações.

3. O suporte Constitucional para a cobrança do ICMS está no inciso II do art. 155, *verbis*:

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, *ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*. (grifo nosso).

4. A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, ao dispor sobre o mencionado tributo estabeleceu, no seu art. 2º, a incidência do imposto sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

5. Fica claro que a incidência ou não do imposto se refere à prestação do serviço oneroso de comunicação, ou seja, o caráter comercial é preponderante para enquadramento na regra matriz de incidência. O Prof. Roque Antônio Carrazza (“O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71) assevera que o “ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sob a relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo enfim, que faz parte da infraestrutura mecânica, eletrônica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correio postos a disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para a transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado pelo ICMS.

São irrelevantes para fins de ICMS, tanto a transmissão em si mesma considerada (“relação comunicativa”), como conteúdo da mensagem transmitida.

É que os participantes da relação comunicativa (“v.g.” os locutores esportivos) não prestam serviços nem uns para os outros nem para terceiros. Eles simplesmente comunicam.

Situação diversa ocorre quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc.

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados”.

6. O deslinde da questão aqui analisada está justamente em saber se o serviço prestado pelos provedores da *internet* é ou não de comunicação, ou seja, se os provedores fornecem aquele suporte - condições materiais - para que a comunicação ocorra. Para tanto faz-se necessário um exame da espécie de serviço prestado pelos provedores.

7. Preliminarmente consignamos que todas as informações a respeito da *internet* e dos provedores de acesso são provenientes de documento elaborado pela *Embratel*, destinado a orientar clientes interessados em fornecer o serviço.

8. Esclarece o documento que a *internet* é uma “rede de redes”, centenas de milhares de computadores estão interligados e, a cada dia, mais sistemas estão se associando a ela. A grande “rede das redes” não pertence a ninguém, as partes integrantes podem pertencer a alguma empresa ou a um País, mas a rede em conjunto não possui titularidade. Embora a *internet* em si não tenha sido criada para fins comerciais, antes para fins de segurança, educação e pesquisa, é cada vez maior a demanda e o interesse por acessos comerciais, seja para uso pessoal ou corporativo. Em função disso, existem empresas que fornecem acessos comerciais à *internet* e que são denominados “*internet service providers*” (no Brasil a *Embratel* é a primeira “*Internet service provider*”).

9. São enumeradas como facilidades disponíveis na *internet* a disseminação e a troca de informações nas suas mais diversas formas, destacando-se:

*Eletronic mail* - mensagem de texto, digitada de um teclado de computador e enviada a outro usuário, através da rede. O e-mail possibilita, também, a participação em listas de debates (*mailing lists*), que são fóruns de discussões não interativos.

*New groups* - mensagens enviadas a um grupo de pessoas ao mesmo tempo, por intermédio de um sistema chamado Usenet.

FTP - transferência de arquivos; e

*Chat* - mais conhecido como “bate-papo”. A rede possui diversos sistemas que possibilitam o intercâmbio de informações, as mais diversas, entre duas ou mais pessoas.

10. Além dessas facilidades os provedores disponibilizam na rede espaço para seus clientes confeccionarem sua própria *home page*.

11. Para participar da *internet* cada país costuma possuir estruturas de rede (*backbones*) com conectividade através do protocolo TC/IP - *transmission Control Protocol/Internet/Protocol*, às quais se interligam centenas ou milhares de outras redes. Os *backbones* nacionais, por sua vez, são conectados entre si e aos *backbones* de outros países, compondo assim, uma gigantesca rede mundial. A partir de 1993 iniciou-se a exploração comercial da rede, com a sua abertura ao setor privado. No Brasil o acesso de seu a partir de 1995. É preciso frisar que para fins de verificar a incidência ou não do imposto, uma vez que este somente incide sobre a comunicação onerosa, nos detemos unicamente no aspecto comercial da rede.

12. Provedores de acesso são empresas ou entidades que mantêm a infra-estrutura de comunicações necessária para que o usuário final, ou outros provedores de serviço de acesso, possam conectar-se à *internet*. Um provedor desse tipo liga-se a uma rede estadual ou a um *backbone* nacional da *internet*, repassando conectividade IP a instituições ou pessoas físicas. Com a finalidade de oferecer acesso o provedor precisa alugar linhas de comunicação de dados de operadoras telefônicas, que permitirão sua conexão ao ponto de presença mais próximo. Deverá, ainda, manter equipamentos que permitam diversos tipos de conexão e acesso tais como roteadores, servidores comunicações e modems, além de computadores e programas adequados ao gerenciamento de todo o sistema. Por sua vez, os usuários poderão conectar-se por meio de linhas telefônicas comuns (acesso discado) ou por linhas dedicados (IP dedicado).

13. O provedor de informações coleta, mantém e organiza informações de caráter geral ou particular e as disponibiliza para acesso através da *internet*. Este provedor pode estar conectado a um *backbone* ou a um provedor de acesso através de IP dedicado, roteador e um sistema servidor *internet*.

14. Segundo Aurélio Buarque de Holanda comunicação, do *latim communicatione*, além do "ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, que através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual" é a "transmissão de informações de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas". Mais adiante, no verbete comunicar, encontramos a ação de "por em contato ou relação; estabelecer comunicação entre; ligar, unir".

15. Sem dúvida podemos afirmar que quando o usuário consegue fazer conexão com a grande "rede das redes" está se comunicando com pessoas determinadas ou com um universo indeterminável

de pessoas e informações que estão a seu dispor. Isto pode se dar através dos *chats*, e-mail ou *new groups*, ou, ainda, através de outros recursos encontrados na *internet* como esclarecido anteriormente (item n. 11).

16. A comunicação objeto da tributação, conforme já explicitado, é aquela que acarreta ônus ao usuário, ou seja, aquela em que o terceiro paga para poder emitir, transmitir e receber mensagens. Nesse caso o comunicador é precisamente o provedor, pois a ele é atribuído o mister de promover a interligação entre dois pontos. No estudo em pauta a interligação se faz entre o usuário e a rede *internet*. Fica fora do âmbito da tributação a comunicação gratuita, que não guarda correlação comercial.

17. A interligação entre o usuário e o seu provedor é efetivada através da rede pública de telecomunicações. Por sua vez, o prestador de serviços *internet* se utiliza de canal contratado da *Embratel* e esta faz a ligação internacional, possibilitando o acesso à *internet*. A utilização da rede pública de telecomunicações, através do telefone, já está no campo de incidência do ICMS. Com efeito, todos pagamos a alíquota de 25% pelo uso deste meio de comunicação. O que se propugna agora não é mais uma tributação sobre o serviço de telecomunicações; trata-se, na verdade, do aparecimento de um novo fato imponible na relação jurídico-tributária. Essa nova etapa corresponde ao elo que permite a comunicação. É o fornecimento das condições materiais para que a comunicação ocorra, conforme Carrazza, com supedâneo em uma relação comercial entre usuário e prestador de serviço, *in casu*, o provedor, possibilitando a comunicação.

18. O Ministério das Comunicações informou que o provedor realiza um serviço de valor adicionado, que, segundo a Lei n. 9.295/1996 não é serviço de telecomunicações mas que se caracteriza por acrescentar a este recursos, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação, e recuperação de informações, ou seja, o provedor possui os meios que possibilitam o perfazimento da comunicação. É preciso que fique claro que sem a estrutura, que só o provedor possui, não é possível a realização da comunicação via *internet*. O fato tributável não é simplesmente estar a informação à disposição do cliente mas tornar possível a ocorrência da relação comunicativa. O provedor cria uma estrutura adicional ao serviço de telecomunicações aperfeiçoando-o no sentido de promover a interligação entre dois pontos.

19. Toda a estrutura que o provedor possui é voltada unicamente à finalidade de realização da comunicação via *internet*. O fato de

alguém ter acesso a um terminal telefônico comum e, através dele, à rede pública de telecomunicações, não constitui, por si só, a possibilidade de interligação à *internet*. O serviço oferecido pelo provedor é absolutamente necessário para que a comunicação ocorra por intermédio desse meio.

20. Dessa forma, chegamos à conclusão de que serviço de comunicação via *internet* está alcançado pela norma do art. 155, II da Constituição. O provedor, até então, vinha recolhendo o ISS, segundo informações da Associação Brasileira dos Provedores de Acesso, Serviços e Informações da Rede *Internet* - Abranet, em correspondência enviada ao Conselho Técnico Permanente do ICMS - Cotepe. No entanto, sabemos que uma vez comprovado que a prestação do serviço está no âmbito do imposto estadual fica afastada, automaticamente, a cobrança do imposto municipal, uma vez que nos termos do art. 156, III, da vigente Constituição, o âmbito do ISS compreende os serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária estadual.

21. Diante de todo o exposto é forçoso concluir que o serviço prestado pelos provedores de acesso e informações, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no inciso III do art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, na modalidade serviço de comunicação.

Assim, relativamente ao primeiro questionamento, responde-se afirmativamente.

Quanto à segunda indagação, no que diz respeito à manifestação do Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária sobre este assunto, esclarecemos que foi aquele colegiado quem solicitou a análise da matéria por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e, posteriormente, através da Secretaria Executiva, encaminhou a todos os Estados. Relativamente ao crédito, o ICMS é um imposto não cumulativo, podendo, portanto, ser abatido dos débitos decorrentes da prestação de serviços via *internet*, como bem dispõem os arts. 23 e 24 da Lei n. 11.580/1996, *in verbis*:

Art. 23. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios:

Art. 24. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a

entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

§ 2º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

§ 3º Na hipótese do art. 11 far-se-á a complementação ou a restituição das quantias pagas com insuficiência ou excesso, respectivamente.

§ 4º Além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no anterior, os créditos resultantes de operações de que decorra entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente serão objeto de controle na forma estabelecida em decreto do Poder Executivo, para aplicação do disposto no art. 29, §§ 5º, 6º e 7º.

§ 5º Operações tributadas, posteriores às saídas de que trata o art. 27, incisos II e III, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Diante do exposto, em razão da determinação contida no art. 607 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 2.736/1996 tem a consulente o prazo de 15 dias, a partir da ciência desta, para adequar o seu procedimento ao ora exposto.

Igual entendimento é seguido por Marco Aurélio Greco, conforme está exposto em livro de sua autoria "Internet e Direito", Edit. Dialética, p. 123-137, cujos termos, pela objetividade e precisão apresentadas, merecem transcrição:

Não me parece haver maiores discussões quanto à circunstância de o provimento de acesso à *Internet* configurar uma prestação de serviço. Não é uma atividade que corresponda à negociação que tenha por objeto bens móveis, nem mercadorias (sem aqui entrar no debate espinhoso quanto a saber se, por exemplo, tais conceitos alcançam a figura do *software*).

Seja qual for o critério adotado para definir "serviço" (o da atividade realizada ou da utilidade fornecida) não vejo como deixar de reconhecer

haver prestação de serviço no provimento de acesso. Com efeito, trata-se de prestação de caráter imaterial a alguém (critério da atividade) ao mesmo tempo em que existe a fruição de uma utilidade pelo internauta consistente na possibilidade de viabilizar a transmissão de mensagens com mobilidade, agilidade, menor custo etc. (critério da utilidade).

O grande debate não está focado na circunstância de o provimento de acesso ser, ou não, prestação de serviço. O debate está em saber se este serviço tem a natureza de um serviço de “comunicação” ou de um serviço “de outra natureza” pois, no primeiro caso, estará alcançado pelo âmbito de incidência do ICMS enquanto, no segundo, a competência será municipal, se tal serviço puder ser enquadrado em algum dos itens da Lista de Serviços tributáveis pelo ISS.

Neste aspecto, importante é sublinhar que a Constituição Federal, ao atribuir competência tributária aos Municípios prevê que a eles cabe instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, “não compreendidos no art. 155, II”. Isto quer dizer que, na busca do enquadramento tributário da figura, cumpre inicialmente perguntar se tal serviço está abrangido pelo inciso II, do artigo 155 e só se a resposta for negativa, caberá examinar a Lista dos serviços que podem ser alcançados pelo ISS.

Daí então a pergunta crucial: o serviço de provimento de acesso à *Internet* é um serviço de comunicação?

#### 4.3. Serviço de Comunicação - Distinção Necessária

Para identificar o que vem a ser um serviço de comunicação, creio ser relevante proceder a uma distinção ao mesmo tempo lógica e útil.

Trata-se de reconhecer que, no âmbito do conjunto de atividades que podem ser conceituadas como de “comunicação”, de um lado existem as mensagens, enquanto, de outro lado, existe o meio pelo qual tais mensagens transitam. Ou seja, cumpre distinguir entre (a) as mensagens, consistentes no conteúdo transmitido através de algum meio, (b) do próprio meio pelo qual sua transmissão se viabiliza. Meio, aqui, tem o sentido de aparato físico ou lógico para a transmissão de mensagens. Assim, há atividades que têm por conteúdo as mensagens em si, enquanto outras têm o meio como seu objeto precípua. Quem tem determinada mensagem a transmitir ou receber, ou a entrega diretamente ou vai procurar se utilizar de algum meio para tanto.

Assim, critério fundamental para a identificação do que configura serviço de comunicação é reconhecer que este só diz respeito ao fornecimento dos meios para a transmissão ou recebimento de mensagens e não ao seu próprio conteúdo.

Neste ponto, cumpre apontar uma outra distinção ligada a esta constatação. Trata-se de reconhecer que não se pode confundir o “comunicar-

se” com o “prestar serviço de comunicação”. Quem transmite mensagens próprias a outrem está se comunicando com a outra pessoa; neste caso, não presta serviços a ninguém. Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte das mensagens, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação”. Assim, em função da diversidade de meios, podem existir distintos tipos de serviço de comunicação.

Deste ângulo, então, o prestador do serviço de comunicação é um “terceiro” em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias, também não estará prestando serviço de comunicação.

Situação semelhante ocorreu no passado quando, ainda sob a vigência da Constituição de 1967, discutiu-se se o imposto federal sobre serviços de transporte poderia incidir sobre o transporte de “carga própria”. O pronunciamento pacífico da jurisprudência foi no sentido de repelir tal exigência, pois quem transporta carga própria não presta serviço a si mesmo. O mesmo se diga em relação à incidência sobre serviços de comunicação; quem transmite em meio próprio mensagens próprias não presta serviço de comunicação, apenas se comunica.

Neste ponto, coloca-se a questão central que é objeto deste estudo. Sabido que a prestação do serviço de comunicação está ligada ao fornecimento de meios para a viabilização do fluxo de mensagens, a pergunta que surge é se o provimento de acesso à *Internet* implica no fornecimento de meios com a criação de um tipo de serviço de comunicação que não seja já fornecido pelas empresas de telefonia, e se instaura um novo “ambiente” no qual a relação comunicativa vai se desenvolver. Em outras palavras, o meio de transmissão de mensagens, o “ambiente” viabilizado pela *Internet* é diferente do fornecido pela telefonia? Se houver o fornecimento de um meio diferente, haverá prestação de serviço de comunicação e, por conseqüência, o serviço estará sujeito à incidência do ICMS; se não houver fornecimento de um novo meio de comunicação, não estará abrangido pela norma do inciso II do artigo 155 da CF/1988 e, por conseqüência, poderá, em princípio ser alcançado pelo ISS municipal, se a Lei Complementar o tiver previsto.

Responder a esta pergunta supõe uma análise de caráter técnico quanto às peculiaridades da *Internet* e da maneira pela qual as mensagens nela circulam, tendo em conta as características do respectivo meio.

#### 4.4. *Internet* e Transmissão em “Pacotes”

Óbvio é a afirmação de que a *Internet* é uma rede. Porém, não tão óbvias são as conseqüências desta afirmação. Historicamente, a *Internet*

nasceu a partir de uma rede denominada Arpanet, criada nos Estados Unidos, que correspondia a um sistema concebido por razões de segurança militar. Seu conceito básico era o de que, na eventualidade de ocorrer o comprometimento a uma parte da Rede, o restante não deveria ser afetado, continuando a funcionar normalmente.

Em função desta concepção, surgiram duas idéias fundamentais. A primeira é a de considerar a rede em si, de modo que cada ponto da rede fosse identificado pelos demais em função da sua posição relativa do conjunto (X é o terminal 27, Y é o 92 e assim por diante). A segunda está ligada ao modo de transmissão das mensagens. Assim, havendo o comprometimento de um dos elementos da rede, isto não poderia acarretar a perda da mensagem inteira que deveria encontrar um caminho alternativo para chegar ao destino.

Para que não houvesse perda integral da mensagem, criou-se a denominada transmissão por *packet-switching*. Esta característica pode ser resumidamente exposta da seguinte maneira. Ao invés de enviar a mensagem em bloco (como se fosse uma carta) os equipamentos eletrônicos fracionam a mensagem em pedaços (os “pacotes”) enviando cada um deles pelo caminho dentro da rede que estiver disponível, vale dizer que não esteja comprometido. Dentre outras instruções, nestes pacotes há a indicação do número de pacotes de que é formada a mensagem como um todo, bem como a seqüência em que cada um dos pacotes deve ser colocado para “montar o quebra cabeça”. Ao chegar ao destino um pacote, o destinatário sabe que está a caminho a mensagem de determinado tamanho formada por certo número de pacotes, que só estará completa quando chegarem todos os pacotes; recebido o pacote, o destinatário responde ao remetente informando o que já recebeu e aguarda pelos pacotes subseqüentes e assim por diante.

Este sistema (singelamente exposto) transforma o que seria uma comunicação por fluxo contínuo (como a telefônica) em comunicação fracionada (por pacotes), além de criar um mecanismo de controle de erro, pois a mensagem só é considerada “recebida” se todos os pacotes chegarem ao destinatário.

#### 4.5. A Rede e seus Componentes.

A *Internet* não corresponde a uma entidade determinada, nem a um certo local físico em que se realizam as respectivas operações, nem um específico veículo de transporte de mensagens que possa ser segmentado. Trata-se, efetivamente, de uma rede vista como um “sistema”. Dizer que corresponde a um sistema significa reconhecer que nela é possível identificar um conjunto de elementos (o repertório do sistema) e um conjunto de regras que determinam o relacionamento entre tais componentes (sua estrutura).

No âmbito da *Internet*, vista como uma rede e sob o ângulo do sistema, podem ser identificados quatro elementos que a formam:

a) conjunto de dispositivos ligados - nesta categoria encontram-se os computadores, roteadores etc. que, embora não estejam todos diretamente ligados a todos os outros, encontram-se conectados de forma que todos podem, em princípio, acessar ou enviar mensagens a todos os demais (se não diretamente, pelo menos indiretamente através dos demais);

b) meio físico - que liga os dispositivos entre si; nesta categoria incluem-se os cabos, os satélites etc.;

c) determinada linguagem - que permite aos equipamentos entenderem as instruções e procedimentos a serem realizados; e

d) endereço lógico - que indica qual a posição que cada um dos componentes tem no conjunto da rede como um todo. Tratando-se de uma rede formada por equipamentos, cada equipamento deve possuir um endereço lógico (não é um endereço físico) que permite que ele seja encontrado e reconhecido pelos demais dispositivos da Rede. Uma vez encontrado e reconhecido, isto viabiliza a transmissão de informações de um endereço para outro endereço.

A circunstância de a rede ser estruturada a partir de endereços lógicos e não de endereços físicos traz conseqüências da maior importância.

#### 4.6. A Atribuição de Endereços Lógicos.

Dizer que a rede é formada por endereços lógicos significa que a posição de cada operador ou usuário da rede é definida como uma posição interna à própria rede sem haver vinculação necessária com determinado local físico. Assim, um endereço lógico seria o mesmo que dizer que alguém está "na sala 1.207 do 12º andar", sem fazer referência à rua ou avenida em que se encontra o respectivo prédio. Atualmente, o endereço lógico é identificado por um número, formado pela reunião de quatro subconjuntos de números e corresponde ao que se denomina de "endereço IP". A título exemplificativo, o endereço lógico 200.130.5.5 corresponde ao site do Supremo Tribunal Federal. Este é o endereço lógico do STF na *Internet*; vale dizer, é a posição que ele tem no contexto da rede, relativamente aos demais integrantes.

Todo aquele que pretenda se conectar à *Internet*, para ser reconhecido na rede e poder enviar e receber mensagens precisa se utilizar de um endereço lógico. Até mesmo cada usuário individual que se conecta diretamente com o seu respectivo provedor de acesso utiliza um endereço lógico. Ocorre que o usuário final que se conecta esporadicamente à *Internet*, só necessita do endereço pelo tempo em que permanecer conectado à rede. Só precisaria de um endereço lógico permanente se pretendesse permanecer conectado 24 horas ininterruptamente (como ocorre com os *sites* disponíveis na Rede).

Neste contexto surge a figura do provedor de acesso à *Internet* pois, em função de convenções de âmbito internacional, definiu-se um padrão

de endereços (os 4 conjuntos de números) e atribuiu-se a cada País um grupo de endereços. Por sua vez, uma entidade responsável em cada País (no Brasil, a Fapesp) atribuiu faixas de endereços lógicos a cada entidade que pretenda ser provedor de acesso à *Internet*. Ainda usando o exemplo hipotético acima, ao Provedor A caberiam os endereços de 0.0.0. 1 até 0.0.0. 100 e ao Provedor B os que vão de 0.0.0. 101 até 0.0.0.256 e assim sucessivamente. Por sua vez, estes provedores, ao receberem as ligações telefônicas de seus respectivos usuários conectam cada um deles num endereço lógico que esteja disponível (= não ocupado) naquele momento.

Em suma, para alguém se conectar à rede, ser reconhecido e poder transmitir e receber mensagens vai precisar de um endereço lógico (permanente ou alocado temporariamente). Os usuários individualmente (como regra) não estão habilitados a utilizar nenhum endereço lógico. Quem “possui” endereços lógicos disponíveis para utilização é o provedor de acesso que a cada conexão aloca um deles para cada internauta.

#### 4.7. Acesso à *Internet* e Camadas Superpostas

O acesso à *Internet* abrange um conjunto de fases e que podem ser visualizadas como camadas superpostas (*layers*), cada uma delas formada por vários conjuntos de elementos. A título meramente ilustrativo, e sem me fixar na especificidade técnica que as compõem, podem ser visualizadas três camadas:

I) Uma primeira corresponde ao que se poderia chamar de “camada de ligação física” entre o usuário e o seu provedor de acesso. Esta primeira camada é viabilizada pela prestadora de telefonia na medida em que estabelece uma ligação telefônica entre dois pontos físicos (números telefônicos) da sua rede. Esta camada abrange:

- a) meio físico utilizado para a ligação, ou seja, o telefone, um cabo de fibra ótica, uma antena parabólica etc.;
- b) o usuário que se liga ao provedor; e
- c) a rede de telefonia fixa com os respectivos números discados para se dar a conexão.

Neste nível de ligação física, procede-se da mesma forma que outras ligações físicas para destinatários dentro da rede de telefonia.

II) Uma vez estabelecida esta ligação física, como em ambas as pontas da ligação física há computadores, ao invés de singelos aparelhos telefônicos, ambos passam a trocar mensagens entre si com o objetivo de instaurar uma camada mais complexa de comunicação. Neste momento é atribuído ao usuário, pelo provedor, um endereço lógico que irá permitir que ele seja reconhecido pelos demais na rede. Por sua vez, o provedor de acesso

está ligado a um *backbone*, assim entendido um conjunto de roteadores conectados por canais de transmissão de grande volume de dados.

Esta segunda camada pode-se denominar “camada de conexão lógica” na medida em que, estando o usuário conectado à rede e tendo recebido um endereço IP alocado pelo provedor de acesso, passa a fazer parte da rede, podendo instaurar-se uma conexão entre dois endereços IP. Neste momento, o usuário no Brasil, a quem foi alocado um certo endereço lógico, passa a poder se conectar com outro usuário em outro País a quem foi alocado outro endereço lógico.

III) A esta segunda camada superpõe-se uma terceira que é a “camada de aplicativos” em que são acionados *softwares* que irão desempenhar funções específicas como um navegador (*browser*), ou um programa para “bate-papo” (*chat*), ou um motor de pesquisas na rede, ou um programa de correio eletrônico etc. A rigor, podem ser executados diversos aplicativos ao mesmo tempo pelo mesmo usuário, inclusive conectando cada um deles a endereços IP situados em distintos lugares do mundo (por exemplo, mediante a abertura de várias “janelas” no *browser*).

Além destas, outras camadas podem ser agregadas no contexto do funcionamento da *Internet*, bem como as mencionadas podem ser subdivididas ou desdobradas.

O importante, neste momento, é ter conhecimento do funcionamento básico da Rede o qual se dá através destas camadas superpostas de modo que cada uma delas viabiliza uma nova utilidade para o usuário. O *layer* de conexão física permite a ligação entre usuário e provedor, o de conexão lógica viabiliza a ligação entre posições da rede e o de aplicativos traz outras utilidades como a busca de informações, o acesso a imagens, a transmissão de sons etc.

O serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* não está propriamente na primeira camada (pois esta é viabilizada pela empresa de telefonia). O provedor de acesso atua, propriamente, na segunda camada (atribuição de endereço IP), assegura a constância da comunicação e o fluxo de pacotes que precisem por ele transitar, pois este é o “melhor caminho possível” e, eventualmente, oferece outros serviços na terceira camada. A identificação do âmbito em que se encontra o provedor permite distinguir claramente a) o ambiente em que se dá a transmissão de mensagens no âmbito da *Internet*, b) o ambiente que é fornecido pelas empresas de telefonia.

#### 4.8. Características do Serviço de Acesso à *Internet*.

A exposição feita indica que o serviço de provimento de acesso à *Internet* apresenta características próprias quando comparado com o serviço de telefonia tal como atualmente estruturado. Cinco são os aspectos em que diferem:

a) endereço - enquanto o serviço de telefonia, na estruturação de sua rede e definição dos respectivos terminais utilizados pelos usuários, apóia-se em endereços físicos que indicam a posição concreta em que se encontra cada um, a *Internet* apóia-se em endereços lógicos posto que seu referencial é a própria rede e não o local físico em que se encontram. Assim, na comunicação realizada através do sistema de telefonia duas pessoas (A e B) estarão em pontos físicos distintos identificados por números telefônicos, enquanto, no âmbito da *Internet* estas mesmas pessoas estarão (como regra, temporariamente) situados em posições lógicas da rede que variam a cada nova sessão.

b) conexão - no sistema de telefonia a conexão se dá entre dois endereços físicos, mediante um caminho, ou circuito único que permanece inalterado durante todo o período da ligação; destarte, se há algum empecilho que interfira com este caminho a conexão não se perfaz ou se encerra. Por outro lado, na *Internet* a conexão se dá pelo melhor caminho possível dentro da rede, cujos *softwares* automaticamente identificam as rotas de menor tráfego para encaminhar as mensagens.

c) fluxo - no sistema de telefonia o fluxo de transmissão de mensagens é contínuo enquanto a conexão permanecer estável. Na *Internet*, este fluxo é feito em pacotes, de modo que cada pedaço poderá seguir um caminho diferente e a mensagem partilhada. Chegando ao destino, processa-se o resseqüenciamento dos pacotes, de modo a obter a reconstrução da mensagem inicial.

d) controle de erro - a conexão por telefonia não apresenta um controle de erro; não há confirmação quanto ao conteúdo das mensagens enviadas. Na *Internet*, há um controle automático de erro que verifica os pacotes, seu recebimento, número etc.

e) aspecto tarifário - no serviço de telefonia, a tarifa cobrada pela empresa de telefonia é, como regra, proporcional à distância entre os pontos físicos que estão conectados. Na *Internet*, é possível obter conexões com o mundo mediante o pagamento de uma tarifa à empresa de telefonia de natureza em geral meramente local.

Estas diferenças são identificadas considerando a comunicação a partir do seu ponto de origem (por exemplo, casa do usuário) até seu ponto de destino (por exemplo, fornecedor de conteúdo de mensagens). Não se exclui que o avanço tecnológico leve as operadoras de telefonia a adotar estruturas semelhantes para viabilizar a comunicação dentro de suas respectivas redes fixas, mas isto não alterará a análise feita, pois a utilidade proporcionada pela telefonia continuará sendo da mesma natureza, embora utilizando tecnologia distinta.

Este exame mostra claramente as diferenças que existem entre os serviços prestados no âmbito da telefonia e da *Internet*.

Por outro lado, a *Internet* não se confunde com o serviço prestado pelas antigas BBS. Embora, historicamente, alguns provedores de acesso tenham se originado de BBS, há uma diferença relevante entre as figuras. Na BBS pura, há uma única ligação telefônica entre usuário e BBS que lhe fornece apenas as suas informações (aquelas de que dispõe). Não há (na BBS pura) uma conexão a uma rede de inúmeros participantes conectados a diferentes BBS. Quando muito há uma troca de informações entre os usuários da mesma BBS. Na *Internet*, o objetivo do usuário não é meramente ligar-se ao provedor de acesso. Ele busca obter uma conexão com o mundo, através do provedor.

O serviço prestado pelo provedor de acesso é diferente do serviço prestado pela empresa de telefonia, pois a conexão à *Internet* permite uma multiplicidade de conexões e uma multiplicidade de caminhos para a transmissão de mensagens. Sob este ângulo, o provedor de acesso atua como um instrumento, ou meio, para que o usuário possa ter acesso a um sistema de transferência de mensagens com tal flexibilidade. No âmbito da *Internet*, só haverá transmissão de mensagem se houver um endereço lógico de origem e de destino e este endereço não é fornecido ao usuário pela empresa de telefonia. Portanto, o provedor fornece “algo mais” do que o viabilizado pela telefonia e algo que se insere como um meio diferenciado de realização da transmissão de mensagens.

Não há dúvida que, no contexto atual, provedor de acesso e cliente iniciam a conexão mediante uma ligação física, em geral através da empresa de telefonia e, sobre esta ligação física, superpõe-se uma ligação lógica que viabiliza a transmissão de mensagens. Exatamente porque o serviço de provimento de acesso à *Internet* se superpõe a um serviço de telefonia é que ele vem a ser denominado de “serviço de valor adicionado”, pois acrescenta utilidades (= adiciona-se) a uma conexão telefônica clássica.

Diante deste quadro, que aponta claramente as diferenças entre o serviço prestado por uma empresa de telefonia fixa e o provedor de acesso à *Internet*, cabe, então, perguntar se o serviço por este prestado é, ou não, de comunicação.

#### 4.9. Serviço de Acesso à *Internet* é Serviço de Comunicação

Entendo que o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* configura um serviço de comunicação, estando abrangido pelo âmbito de incidência do ICMS de competência estadual.

As razões que me levam a tal convicção decorrem da exposição técnica feita, e mostram que, tanto na hipótese de o conceito de serviço ser entendido a partir do tipo de atividade realizada pelo prestador, como na hipótese de sê-lo em função da utilidade obtida pelo usuário, em ambos os casos a conclusão é apenas uma: trata-se de serviço de comunicação.

A primeira razão apóia-se na concepção de serviço em função do tipo de atividade exercida, ou seja, colocando a tônica no prestador do serviço. Desta ótica, serviço de comunicação está ligado ao fornecimento de um meio para que alguém transmita mensagens.

Ora, o provedor de acesso fornece um meio diferente, um ambiente especial (= a segunda camada) que não se confunde com o ambiente que o serviço de telefonia proporciona (= a primeira camada). Telefonia é meio físico apenas, *Internet* é meio lógico superposto ao físico; um é de fluxo contínuo o outro é em pacotes; um se dá mediante conexão constante enquanto o outro pelo melhor caminho possível etc. Ou seja, o serviço prestado pelo provedor é de viabilizar um ambiente específico de transmissão de mensagens com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.

A segunda razão apoia-se na concepção de serviço como utilidade obtida, ou seja, colocando a tônica no usuário. Desta ótica, a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo. Portanto, também da ótica do usuário, o provimento viabiliza utilidades novas consistentes numa comunicação cercada de características peculiares.

Em suma, qualquer que seja a ótica de análise, a conclusão continua inalterada: o provedor de acesso presta serviço de comunicação.

#### 4.10. Argumentos Contrários à Incidência do ICMS

Dois argumentos têm sido levantados para sustentar que o serviço prestado pelo provedor de acesso à *Internet* não seria um serviço de comunicação.

O primeiro argumento é o de que a Lei Geral de Telecomunicações define o que seja serviço de telecomunicação e, portanto, o ICMS só poderia incidir sobre o que fosse “telecomunicação”.

Este argumento não me parece procedente pois, se, por um lado, não há dúvida que a LGT contém tal definição, por outro lado, também não há dúvida que o inciso II do artigo 155 da CF/1988 ao descrever a competência tributária estadual contempla o conceito de “comunicação” e não de “tele”-comunicação. Telecomunicação é um tipo de comunicação, é espécie de um gênero mais amplo, sendo que a Constituição atribuiu competência tributária para alcançar o gênero (= comunicação) e não apenas a espécie (= tele).

O segundo argumento, também apoiado na LGT, é no sentido de que esta lei define, em seu artigo 61, o que vem a ser serviço de valor adicionado, em cujo âmbito inclui-se o provimento de acesso. Por conseqüência, no contexto da LGT, este não é serviço de telecomunicação, mas sim serviço que acrescenta novas utilidades a um serviço de telecomunicação, o que, portanto, supõe a preexistência deste.

Este argumento é respondido da mesma maneira que o anterior, acrescentando-se, porém, alguns aspectos. Com efeito, a LGT distingue provimento de acesso e serviço de telecomunicação dizendo que aquele se superpõe a este porque a concepção que informou a legislação foi a concepção técnica de *layer* acima exposta. O acesso à *Internet* se dá mediante um *layer* lógico que se apóia num *layer* físico (por isso é “adicionado”). Mas isto não significa que ambos não possam pertencer ao gênero “serviço de comunicação”.

Além disso, a LGT se vocaciona a regular a realidade de um determinado setor de atividade econômica utilizando-se dos conceitos que entende pertinentes para bem disciplinar as atividades nesse campo. Mas ela não é uma lei tributária e não pretende delinear a competência tributária. Aliás, “comunicação” não é um conceito de direito privado que tenha sido encampado pela Constituição e que, por força do artigo 110 do CTN, devesse ter seu conteúdo buscado no âmbito da legislação específica do setor.

Aliás, a invocação da LGT não é adequada para solucionar este debate pois, no âmbito da própria LGT, há um nítido serviço de fornecimento de meio de transmissão de mensagem (típico serviço de comunicação) que a LGT distingue do serviço de telecomunicação. Trata-se do serviço de provimento de capacidade em satélite (artigo 172 da LGT, que regula o direito de exploração de satélite para transporte de sinais de telecomunicações) que corresponde a um dos mais típicos serviços de fornecimento de meios para a realização de comunicação, mas na sistemática da LGT não se inclui no conceito de telecomunicação consagrado no seu artigo 60.

Isto mostra que a invocação da LGT para o fim de sustentar que tributável pelo ICMS seria apenas o serviço de telecomunicação definido em seu artigo 60 não é um critério seguro para solucionar o debate. Além do que já foi exposto, note-se, também, que não é pelo fato de uma empresa ser uma prestadora de serviço de telecomunicação, nos termos da LGT, que todos os serviços que prestar estarão necessariamente sujeitos ao ICMS. Como se disse, para estar configurado um serviço de comunicação é mister que haja o fornecimento de um meio, ou ambiente, para que outrem transmita mensagens. Ora, a empresa de telefonia, em certas circunstâncias pode prestar serviços ao usuário sem que esteja fornecendo um “meio”. Assim,

por exemplo, quando presta o serviço de “despertador”. Neste caso, não é pelo fato de ser uma empresa de telecomunicações, no estrito sentido da LGT, que este serviço estará tributado pelo ICMS. Despertar alguém é comunicar a tal pessoa certo horário, não é prestar serviço para que ele se comunique com outrem.

Em suma, a LGT é importante na análise, pois indica que os serviços por ela disciplinados devem ser vistos como “utilidades” prestadas, mas não é critério seguro para definir quais os serviços que estão, ou não, sujeitos ao ICMS de competência estadual. O exame concreto do tipo de atividade e da natureza da utilidade fornecida é que permitirá dizer se o serviço é de comunicação. E, na minha opinião, o provimento de acesso à *Internet* tem características, seja quanto à atividade desenvolvida, seja quanto à utilidade fornecida, que o definem como de comunicação.

#### 4.11. Conclusão

A conclusão que se extrai da análise feita é no sentido de que o provedor de acesso à *Internet* presta serviço de comunicação sujeito a ICMS. O conceito de “comunicação” utilizado pela CF/1988 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido).

Por esta razão, a LGT não é parâmetro para definir o que seja, ou não, tributável pelo ICMS. Aliás, ela própria exclui do conceito da telecomunicação um serviço que, inequivocamente, configura prestação de serviço de comunicação (provimento de capacidade em satélite).

Uma vez que o provimento de acesso à *Internet* é um serviço sujeito a ICMS, não se aplica a cláusula contida no artigo 156, III, da CF/1988, pois o ISS só pode incidir em relação a serviços não compreendidos no seu artigo 155, II (e o provimento de acesso está compreendido no dispositivo em questão) e desde que haja adequada previsão em lei complementar. Por isso, deixo de examinar o eventual enquadramento, ou não, do serviço de provimento de acesso à *Internet* na Lista Anexa veiculada pela LC n. 56/1987.

De tudo quanto foi registrado, homenageando os que pensam em sentido contrário, firmo as seguintes conclusões:

a) Considero provedor como sendo um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, definindo-o como sendo “aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *internet*, seja armazenando e disponibilizando o site para a rede, seja prestando e coletando informações etc. É designado, tecnicamente, de Provedor de Serviços de Conexão à *internet* (PSC), sendo a entidade que presta o serviço de conexão à *internet* (SCI)” (Newton de Lucca, em artigo “Títulos e Contratos Eletrônicos”, na obra coletiva *Direito e Internet*”, p. 60);

b) O provedor vinculado à *internet*, tem por finalidade essencial efetuar um serviço que envolve processo de comunicação exigido pelo cliente, por deter meios e técnicas que permitem o alcance dessa situação fática;

c) O serviço prestado pelos provedores está enquadrado como sendo de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações;

d) A LC n. 87, de 13.9.1996, estabelece, em seu art. 2º que incide o ICMS sobre “prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”, círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à *internet*, quando os comercializam;

e) Qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento do ICMS;

f) A relação entre o prestador de serviço (provedor) e o usuário é de natureza comercial visando a possibilitar a comunicação desejada. É suficiente para constituir fato gerador de ICMS;

g) O serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei n. 9.472, de 16.7.1997.

Posto isto, dou provimento ao recurso. Inversão dos ônus sucumbenciais.

É como voto.

Após o referido julgamento, em face de apreciação de várias correntes contrárias, tenho revisitado, em meus estudos, o tema. Continuo convicto do meu posicionamento, especialmente, quando tomei conhecimento do artigo da autoria de Fábio Gonçalves Castelo Branco, publicado no endereço <http://www.bureaujuridico.com.br>, do teor seguinte:

***I - Prestação de serviço de comunicação e prestação de serviço de provisão de acesso à Internet***

A questão crucial que se impõe é saber se o serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet* se constitui em prestação de serviço de comunicação. Respondida afirmativamente a indagação, tal prestação enquadra-se num dos aspectos materiais (prestação de serviço de comunicação) da hipótese de incidência do ICMS prevista pela Constituição da República, de 5.10.1988, conforme infra:

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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Primeiramente, lança-se o que se entende por *Internet*:

Conceitua o que seja *Internet* a Norma n. 004/1995, baixada pela Portaria Minicom 148, de 31.5.1995, que trata do uso de meios da rede pública de telecomunicações para acesso à *Internet*:

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;

É a rede das redes. É a interligação de milhões de computadores no mundo inteiro, trocando informações entre si.

Os provedores de acesso à *Internet* são assim conceituados pela Norma n. 004/1995, retro citada:

Provedor de Serviço de Conexão à *Internet* (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à *Internet*;

O serviço de conexão à *Internet*, segundo a mesma norma, constitui-se:

dos equipamentos necessários aos processos de roteamento, armazenamento e encaminhamento de informações e dos *software* e *hardware* necessários para o provedor implementar os protocolos da *Internet* e administrar o serviço;

das rotinas para administração de conexões à *Internet* (senhas, endereços e domínios *Internet*);

do *software* disposto pelo PSCI: aplicativos como correio eletrônico, acesso a computadores remotos, transferência de arquivos, acesso a banco de dados, acesso a diretórios, e outros;

dos arquivos de dados, cadastros e outras informações dispostas pelo PSCI;

do *hardware* necessário para o provedor ofertar, manter, gerenciar e administrar o *software* e os arquivos especificados nos itens n. 2, n. 3 e n. 4, *supra*;

de outros *hardware* e *software* específicos utilizados pelo PSCI.

Esses provedores possibilitam a comunicação entre seus clientes e todos os outros computadores ligados à grande rede.

Em geral, o ingresso na grande rede mundial ocorre da maneira que se segue. Para que alguém possa se comunicar usando a *Internet*, via provedor de acesso, necessitará de um computador, um modem e uma linha telefônica, e ser cliente de um provedor, quando, então, ligando, para esse provedor, através de um

programa, com senha, poderá ter acesso à rede mundial. Dá-se, então, através de canais dedicados contratados pelo provedor a uma específica empresa telefônica de ligações de longa distância, o roteamento, por parte do provedor de acesso, da ligação telefônica do cliente, consumidor final, e seu ingresso na *Internet*.

Conhecem-se diversas formas de troca de informações que são viabilizadas com a interferência do provimento de acesso à rede das redes. Exemplificam-se:

*Electronic mail* (correio eletrônico): mensagem de texto, digitada de um teclado de computador e transmitida a outro usuário via rede. Possibilita, também, a participação em listas de debates (*mailing lists*), que são fóruns de discussões não-interativos.

*News Groups*: mensagens enviadas a um grupo de pessoas no mesmo momento, por intermédio de um sistema denominado Usenet.

FTP: transferência de arquivos.

*Chat*: também conhecido como *bate-papo*: intercâmbio de informações entre duas ou mais pessoas.

Netfones: programas que fazem as vezes de telefone, atingindo qualquer localidade do planeta. Muito econômicos quando substituem as ligações telefônicas internacionais. A qualidade de recepção, no atual estágio, ainda deixa a desejar.

Não incide o ICMS sobre a comunicação, mas sobre a sua prestação onerosa.

Conforme o art. 2.º da Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, o ICMS incide sobre:

(...)

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

(...)

O dispositivo legal, *supra*, confirma a abrangência constitucional em relação à incidência do ICMS sobre todas as prestações (onerosas, evidentemente, pois a base de cálculo do ICMS deve revelar riqueza) de serviços de comunicação (esta, de qualquer natureza), por qualquer meio. Prestam os provedores em tela, quando da conexão à *Internet*, tais serviços.

Constata-se, pois, que os provedores de acesso à *Internet*, com todo o seu aparato, oferecem condições materiais, aos seus usuários, mediante remuneração, para que a comunicação aconteça.

Tomem-se emprestadas as palavras do mestre Roque Antonio Carrazza, muito citado por doutrinadores e magistrados, *verbis*, infra:

Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

É muito importante que fiquem bem captadas as palavras com que Carrazza continua sua brilhante exposição:

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens.

(...)

(...) quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc.

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.

Carrazza, ao ser indagado à “Mesa de Debates ‘B’” do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, em outubro de 1998, se, “conforme preceituado de início, a comunicação, a prestação de serviço, compreende a disponibilização dos meios e não é exatamente isso o que ocorre com o provedor de *Internet*?”, assim respondeu:

Sem querer polemizar, na verdade o que foi por mim afirmado é que o serviço de comunicação tributável por meio do ICMS exige, preliminarmente, é certo, a colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Preliminarmente. E, depois, que a mensagem seja efetivamente recebida, porque o que se tributa no caso é a execução do serviço, não sua mera contratação. O fato imponível desse ICMS ocorre justamente no momento em que é prestado o serviço de comunicação. O provedor de acesso, neste sentido, não presta nenhum serviço de comunicação, mas simplesmente, viabiliza o acesso à rede mundial de informações. (...)

*Data venia*, percebe-se que, na resposta dada *supra*, o festejado jurista, em aparente contradição à sua teoria original, acrescentou, em relação ao posto naquela sua obra já citada, que, além da disponibilidade dos meios, é necessário

que o serviço seja efetivamente executado, “porque o que se tributa no caso é a execução do serviço, não sua mera contratação.”

A última parte da transcrição (a opinião de que “o provedor de acesso (...) não presta nenhum serviço de comunicação, (...)”) está sendo, como, ao final deste trabalho, será, de todo demonstrado que, com o devido respeito, não se pode concordar.

De qualquer forma, o que se defende aqui é que, quando o provedor de acesso oferta, mediante pagamento, a seus clientes, toda a sua estrutura para conexão à *Internet*, e esse serviço seja efetivamente prestado, está prestando serviço de comunicação.

Na prática, cobra-se do usuário uma quantia fixa mínima mensal por um número fixo mínimo de horas acessadas, quer os serviços sejam utilizados ou não pelo cliente, pois o serviço está à disposição e isso tem um custo. É razoável que assim o seja. Ultrapassando-se aquele limite, há um preço cobrado proporcionalmente às horas excedidas. Também pode existir um preço fixo máximo, sem limites de quantidade de horas. De qualquer sorte, a base de cálculo, para a prestação do serviço de conexão, é o preço do serviço.

É bem certo que esses provedores, por si só, não oferecem todas as condições para o fluxo de informações; utilizam-se, também, das redes das empresas telefônicas que lhes dão suporte (veja capítulo II - Serviço de valor adicionado), para completar o ciclo. A sublocação é própria da prestação do serviço de comunicação; e é isso, exatamente, que ocorre.

Atente-se, a título comparativo, ao seguinte exemplo:

Quando alguém, situado em Pernambuco, telefona, de um aparelho fixo para outro em São Paulo, via Embratel, está, mesmo sem ter ciência, direta ou indiretamente, se utilizando dos serviços de três diferentes empresas de telecomunicações, caso a ligação se complete. A Telemar-PE presta a parte inicial do serviço e toma os serviços da Embratel, que, por sua vez, presta sua parcela de serviço; a última parcela dos serviços é prestada pela Telefônica-SP. Existe uma série de sublocações, pois as empresas envolvidas não possuem, cada uma *de per se*, toda a infra-estrutura suficiente e necessária (condições materiais) para que a comunicação ocorra. E, no entanto, a relação comercial comunicativa é efetivada, sem que possa haver dúvidas que haja prestação de serviço de comunicação, fato gerador do ICMS.

## **II - Serviço de valor adicionado**

Um dos pontos de apego, talvez o mais importante, para os que repelem a subsunção, pelo ICMS, da prestação do serviço de acesso à *Internet* é alegar que tal serviço é considerado Serviço de Valor Adicionado.

A Norma n. 004/1995, baixada pela Portaria Minicom n. 148, de 31.5.1995, anteriormente referida neste trabalho, já definia, desde aquela época, o que vem a ser Serviço de Valor Adicionado:

Serviço de Valor Adicionado: serviço 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;

De modo semelhante, a Lei n. 9.472, de 16.7.1997, conhecida como Lei Geral das Telecomunicações, traz, no *caput* do seu art. 61, o que se segue:

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.

E acrescenta (art. 61, § 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.

É bem visível que, através do serviço de acesso à *Internet* prestado pelos provedores, os seus tomadores transmitem e recebem informações pela grande rede mundial de computadores. Comunicam-se via *Internet*.

Configura-se, incontestavelmente, que os provedores de acesso à *Internet* oferecem a seus clientes, mediante remuneração, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Desses tomadores, cobra-se uma taxa mensal, não só pela disponibilização dos meios, como pela sua efetiva utilização, prova é que muitos contratos, como já se afirmou, têm seu preço fixado proporcionalmente às horas utilizadas.

Se há um outro meio mais acessível e menos dispendioso de se comunicar pela *Internet* sem utilizar os serviços prestados pelos seus provedores de acesso, que o façam os interessados. Mas, enquanto esses provedores forem solicitados por clientes que procurem tomar os seus serviços, evidentemente estarão prestando serviço de comunicação.

Pelo simples fato de se considerar que os serviços prestados pelos provedores em estudo são Serviços de Valor Adicionado, não dá a ninguém o condão de pretender afastar a hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação quando do provimento de acesso à *Internet*.

Interessante frisar que, quando, desde a Constituição da República, de 1988, foi prevista, como um dos aspectos materiais da hipótese de incidência do ICMS, a prestação de serviço de comunicação, esta não se restringiu apenas aos serviços de telecomunicações. Telecomunicação, como é cediço, é espécie do gênero comunicação.

Destarte, pelo fato de que se capte da letra da lei que o serviço de valor adicionado prestado pelos provedores de acesso à *Internet* não constitui serviço de telecomunicações, não se pode deduzir daí que não prestam esses provedores serviços de comunicação. Poderão não prestar serviços de telecomunicação, mas outros serviços de comunicação prestarão, nada importando serem classificados como serviços de valor adicionado. Para o caso em questão, serviço de valor adicionado não impede de ser também serviço de comunicação, e vice-versa. Eles não se excluem necessariamente.

A Lei Geral das Telecomunicações, como já foi visto, pontua que os provedores do serviço de valor adicionado são usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dão suporte, com os direitos e deveres a essa condição inerentes. Isso patenteia o prestígio do Princípio Constitucional da Não-cumulatividade, característica essencial do ICMS, pelo que se percebe, *infra*:

Os provedores em tela têm o direito de se creditarem de todo o imposto destacado nas notas fiscais dos serviços de telecomunicações que tenham contratado com as operadoras desses serviços, os quais são imprescindíveis para que possam prestar, a seus clientes, o serviço de comunicação provimento de acesso à *Internet*.

Tais provedores têm o dever de oferecerem à tributação o preço dos serviços de comunicação prestados aos seus tomadores, debitando-se do ICMS.

Como resultado da apuração mensal, terão, levados em conta outros créditos e outros débitos, imposto a recolher ou levarão, caso não seja nulo, para o período seguinte, o saldo credor.

Não se sustenta, por argumentos frágeis, para justificar a não-subsunção ao ICMS dos serviços que ora clamam a atenção, o fato de que já são tributados pelo imposto estadual em tela os serviços prestados pelas concessionárias de serviços telefônicos: 1. quando possibilitam a relação comunicativa entre os clientes dos provedores e esses, para acesso à *Internet*; 2. quando dão suporte aos serviços prestados pelos provedores a seus clientes.

Trata-se de duas relações distintas: 1. a primeira faz parte de um contrato entre a operadora telefônica e seu cliente, devido à prestação de telecomunicações envolvida; 2. a segunda, entre o provedor e a concessionária de telecomunicações. Nos dois casos, há a prestação de serviço de comunicação de dados pela operadora telefônica. Incide, não havendo polêmica, o ICMS.

A tributação estudada *supra* não obsta o surgimento de uma terceira relação onerada, também, por aquele mesmo imposto, qual seja, a relação provedor e seu cliente, tomador dos serviços de valor adicionado consistentes na conexão do cliente com a rede das redes (*Internet*). É um *plus* tributável que não quer ser percebido pelos que não aderem à incidência do ICMS na prestação desses serviços.

As relações que envolvem o usuário final (tomador de duas prestações) e os respectivos prestadores (empresa de telecomunicações e provedor de acesso à *Internet*) tomam força no magistério de René Bergmann Ávila, no que ressaí do exposto infra:

Para que o usuário final tenha acesso à *internet*, é necessário - usualmente - que participe de duas relações jurídicas.

A primeira, com uma concessionária de telecomunicações. Nessa relação, o usuário pagará à concessionária (...) um valor em contrapartida ao serviço de conexão (comunicação de dados via rede telefônica) entre o usuário e o provedor.

A segunda relação jurídica, por sua vez, tem como contratantes o mesmo usuário final e o provedor de acesso. Firma-se, então, um contrato de prestação de serviços segundo o qual o usuário final, mediante o uso de uma senha alfanumérica, através do provedor e dos *links* e *backbones* por esse postos à sua disposição, terá acesso à *internet*. Em contraprestação, pagará o usuário final ao provedor o preço do serviço (usualmente proporcional ao número de horas de acesso).

Vê-se, pois, que o serviço cobrado pelo provedor consiste exatamente na recepção de dados enviados pelo usuário final - tomador do serviço - e na sua retransmissão à rede através dos *links* e *backbones* de que disponha; na contramão, o provedor recebe as informações e as retransmite ao usuário final.

Assim, pela abundância e coerência de todos os elementos da argumentação apresentada, pensa-se, *data venia*, haver ficado transparente que os serviços onerosos prestados a seus clientes, pelos provedores de acesso à *Internet*, têm sua prestação submetida ao ICMS.

### **III - Não-cabimento da incidência do ISS**

A Lei Maior não deixa qualquer margem de dúvidas quando distingue que os serviços cuja prestação é gravada pelo tributo municipal ISS não podem ser aqueles compreendidos no campo de incidência do tributo estadual ICMS, quais sejam, os "serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, (...)";, aqueles do art. 155, II.

Veja-se o texto constitucional, *ipsis litteris*:

Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

Destarte, os serviços onerosos de comunicação prestados pelos provedores de acesso à *Internet*, a seus clientes, não podem, por determinação constitucional, ser gravados pelo ISS; devem ser tributados pelo ICMS.

Quaisquer que sejam as razões, por mais bem fundamentadas que sejam, no sentido de enquadrar um serviço como de prestação com subsunção ao ISS, não serão suficientemente convincentes para elidir a regra-matriz de incidência do ICMS, que sempre prevalece.

A exegese jurídica não pode ser aplicada tão-somente à Lista de Serviços do ISS isoladamente. Não se pode querer gravar com o ISS um serviço sob um ponto de vista alheio a todo um ordenamento jurídico, sob pena de se turvar a verdadeira incidência emanada da matriz constitucional, que, no campo da prestação do serviço de comunicação, pertine ao ICMS.

A espúria intromissão da esfera municipal na competência tributária estadual faz com que, em última análise, os Princípios Constitucionais da Autonomia Municipal e do Federalismo tombem em solo estéril. Os Municípios extrapolam a competência que lhes outorgou a Constituição Republicana de 1988, arrepiando, assim, o primeiro princípio; contra o outro, os Estados-membros sentem-se atingidos frontalmente por aquele excesso.

Com o forte argumento pelo não-cabimento do ISS quando da incidência do ICMS, na prestação dos provedores de acesso, não cabe discutir se:

a Lista de Serviços sujeitos ao ISS seria taxativa, exemplificava ou sugestiva;

os serviços prestados pelos provedores de acesso seriam serviços de processamento de dados, intermediação ou outros.

#### **IV - Conclusões**

Diante do exposto, chega-se às seguintes conclusões:

A prestação de serviço de conexão à *Internet*, pelos provedores de acesso, em caráter negocial, a seus clientes, constitui-se em prestação onerosa de serviço de comunicação e, portanto, submete-se à incidência do ICMS.

A prestação de serviço de conexão à *Internet*, pelos provedores de acesso, não é gravada pelo ISS.

Convém, por último, ressaltar que sobre a matéria há o Convênio n. 78 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), ratificado pelo Decreto n.

45.928, de 18.7.2001, estabelecendo a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de *internet*.

Os convênios de ICMS, como plenamente sabido, têm força de lei. Enquanto não forem afastados do mundo jurídico, por decisão do STF, continuam com pleno vigor e eficácia.

Sendo esse o panorama sobre o assunto, há, portanto, que se fazer valer a regra da incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelos provedores de *internet*.

Isso posto, divergindo do eminente relator, nego provimento ao recurso.

É como voto.

#### **VOTO-VISTA**

Ementa: Tributário. ICMS. Provedores de acesso à *internet*. Não-incidência. Orientação firmada pela 1ª Seção no julgamento do EREsp n. 456.650-PR, em 11.05.2005. Recurso especial provido, acompanhando o relator, com ressalva do posicionamento pessoal.

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: 1. Cuida-se de recurso especial apresentado em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que, em mandado de segurança visando ao reconhecimento da inexigibilidade do ICMS sobre os serviços de provedor de acesso à *Internet*, deu provimento ao reexame necessário, para denegar a segurança, prejudicado o recurso voluntário, por considerar que tais serviços correspondem a serviços de telecomunicações, conforme se decidiu no REsp n. 323.358-PR, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 3.9.2001.

No especial, fundado nas alíneas **a** e **c**, a recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, violação aos arts. 60, 61, 63 e 88 da Lei n. 9.472/1997, sustentando, em suma, que (a) as atividades por ela desenvolvidas, de roteamento das ligações e de gerenciamento das conexões, por meio de programas facilitadores de controle, movimentação, armazenamento e recuperação de informações, não são aptas, por si mesmas, a caracterizar prestação de serviço de telecomunicação, tal como definido no art. 60 da Lei n. 9.472/1997; (b) tal serviço é prestado em realidade pela concessionária ou permissionária de serviço de telefonia, única devedora do ICMS; (c) o serviço

por ela realizado qualifica-se como de valor adicionado, nos moldes do art. 61, § 1º, da mesma Lei, sujeitando-se apenas ao ISS. Pede seja concedida a segurança.

A Fazenda, em contra-razões (fls. 362-381), afirma não estarem prequestionados os temas veiculados no especial, pugnando, no mérito, pela confirmação do julgado do TJ-MG.

O relator, Min. Luiz Fux, deu provimento ao recurso, considerando ser o serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet* de valor adicionado, tal como se decidiu no REsp n. 456.650-PR, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 8.9.2003, “constituindo um *plus ao* serviço de telecomunicações e que com esse não se confunde”, não estando sujeito, assim, à cobrança do ICMS, por força do princípio tributário da tipicidade fechada. O Min. José Delgado, em voto-vista, divergiu do relator, negando provimento ao especial, remetendo às razões expendidas em voto proferido nos autos do REsp n. 323.358-PR.

Pedi vista.

2. A 1ª Seção, em 11.5.2005, concluindo o julgamento do EREsp n. 456.650-PR, Rel. originário Min. José Delgado, Rel. p/ o acórdão Min. Franciulli Netto, firmou orientação no sentido da não-incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet*.

Adoto o posicionamento firmado pela Seção, apenas com a ressalva do entendimento pessoal em sentido diverso, manifestado em voto-vista proferido no referido julgamento.

3. Com essas considerações, acompanho o relator, Min. Luiz Fux, dando provimento ao recurso especial, para conceder a segurança. É o voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 736.607-PR (2005/0031292-5)**

---

Relator: Ministro Francisco Falcão

Recorrente: Estado do Paraná

Procurador: César Augusto Binder e outros

Recorrido: Worldnet Informática Ltda.

Advogado: Alessandro S. V. Zenni e outros

Recorrido: Município de Maringá  
Advogado: Douglas Galvão Vilardo e outros

---

### EMENTA

Tributário. Serviço prestado por servidores de *internet*. Serviços de valor adicionado. ICMS. Não incidência.

I - 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 n. 9.742, 16.7.1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar n. 87/1996. Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual. Precedente: EREsp n. 456.650-PR, julgado por maioria, em 11 de maio de 2005.

II - Recurso especial improvido.

### ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 25 de outubro de 2005 (data do julgamento).

Ministro Francisco Falcão, Relator

---

DJ 19.12.2005

### RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Falcão: Trata-se de recurso especial interposto pelo *Estado do Paraná*, com fulcro no art. 105, inciso III, alíneas **a** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça daquele Estado, segundo o qual não incide ICMS ou ISS sobre os serviços prestados por provedores de *internet*.

Sustenta o recorrente violação aos arts. 60, § 1º e 61, § 1º, da Lei n. 9.472/1997 e 2º, inciso III, da LC n. 87/1996, bem como divergência jurisprudencial, aduzindo, em síntese, que os serviços prestados pelos provedores de *internet* classificam-se como de comunicação, razão por que deve incidir o ICMS sobre eles.

É o relatório.

### VOTO

O Sr. Ministro Francisco Falcão (Relator): Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso especial.

A questão em tela gravita em torno da cobrança de ICMS sobre os serviços de prestados pelos provedores de acesso à *Internet*.

A corrente que entende pela incidência do tributo afasta o conceito descrito no artigo 61 da Lei n. 9.472/1997, ao serviço prestado pelos servidores de acesso à *internet*.

Sustenta-se na tese de que os serviços conceituados no dispositivo legal encimado são serviços acessórios e distintos do principal, daí a locução “valor adicionado”, ou seja, prestado em adição.

Neste panorama os serviços relacionados à *internet* seriam serviços de comunicação independentes e onerosos e, como tais, sujeitos ao pagamento do ICMS.

A outra corrente, que entende pela não incidência do tributo, afirma que tais serviços se constituem efetivamente em serviços de valor adicionado.

O art. 61 da Lei n. 9.472/1997 assim dispõe:

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.

Com este supedâneo o serviço em tela escaparia dos serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC n. 87/1996, o que implicaria na não-incidência da exação.

O dispositivo encimado assim está plasmado, *verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

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

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

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

Do regramento suso mencionado se infere que o ICMS somente deverá incidir nas prestações de serviços de comunicação onerosos.

A doutrina majoritária entende que os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet* não constituem serviços de comunicação ou telecomunicação, mas serviços de valor adicionado, conforme prescreve o referido artigo 61 da Lei n. 9.472, de 1997.

*In* Tributação na internet, RT. 2001, Ives Gandra Martins, após focar o conceito de comunicação e serviços de comunicação, observa que para efeito de incidência de ICMS nem todo serviço vinculado ao seguimento de telecomunicação caracteriza-se como serviço de telecomunicação, devendo haver definição jurídica de sua natureza, o que teria ocorrido no dispositivo acima aludido.

Para outros doutrinadores a tributação dos provedores da *internet* permitiria a bi-tributação, tendo em vista que o provedor de acesso à *internet* viabiliza espaço virtual para a comunicação, mas quem efetivamente presta o serviço é a concessionária de serviços de telecomunicações, esta já tributada pelo ICMS.

Noutra interpretação, na seara da comunicação digital, há que se observar que o acesso à *internet*, viabilizado através de equipamentos e implementado através do provedor, pessoa física ou jurídica, não tem a configuração de serviço de comunicação, limitando-se o provedor a executar o serviço definido como de valor adicionado, ou seja, de monitoramento de acesso do usuário à rede.

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 n. 9.742,

16.7.1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar n. 87/1996.

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 vista 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.

Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado, *litteris*:

Tributário. ICMS. Serviço prestado pelos provedores de *internet*. Lei n. 9.472/1997.

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 n. 9.472/1997, 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 n. 9.472/1997), 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 n. 87/1996, não sendo os serviços prestados pela *internet* serviço de telecomunicações, e sim, *serviço de valor adicionado* (art. 61, § 1º da Lei n. 9.472/1997), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido. (REsp n. 456.650-PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 8.9.2003, p. 291).

Tal entendimento permaneceu inalterado no julgamento dos EREsp de mesmo número, em 11 de maio deste ano.

Ante o exposto, *nego provimento* ao presente recurso especial.

É como voto.

---

**RECURSO ESPECIAL N. 745.534-RS (2005/0069393-2)**

---

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki  
Recorrente: AOL Brasil Ltda.  
Advogado: José Paulo Moutinho Filho e outros  
Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul  
Procurador: Cristina Neuhaus e outros

---

**EMENTA**

Tributário e Processual Civil. ICMS. Serviço de provimento de acesso à *internet*. Serviço de valor adicionado. Incidência. Descabimento. Recurso especial. Ausência de prequestionamento. Súmula n. 282-STF.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, sobre os dispositivos legais cuja violação se alega no recurso especial atrai, por analogia, a incidência da Súmula n. 282 do STF.

2. A 1ª Seção, em 11.5.2005, concluindo o julgamento do EREsp n. 456.650-PR, Rel. originário Min. José Delgado, Rel. p/ o acórdão Min. Franciulli Netto, firmou orientação no sentido da não-incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet*. Ressalva do entendimento pessoal do relator.

3. Recurso especial parcialmente conhecido para, nesta parte, dar-lhe provimento.

---

**ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Assistiu ao julgamento o Dr. João Tranchesi Junior pela parte recorrente: *AOL Brasil Ltda.*

Brasília (DF), 9 de março de 2006 (data do julgamento).

Ministro Teori Albino Zavascki, Relator

---

DJ 27.3.2006

## RELATÓRIO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Trata-se de recurso especial interposto com fundamento na alínea **a** do permissivo constitucional em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul cuja ementa é a seguinte:

*Direito Tributário. Serviço de provimento de acesso à internet. Serviço de comunicação. Incidência de ICMS. Ocorrência.* O serviço de provimento de acesso à Internet deve sofrer a incidência de ICMS, em face de configurar serviço de comunicação, previsto no art. 155, II, CF e art. 2º da Lei Complementar n. 87/1986. Precedentes desta Corte e do STJ.

Apelo desprovido. Sentença confirmada em reexame necessário.

Opostos embargos de declaração para fins de prequestionamento, foram rejeitados.

No recurso especial (fls. 484-498), a recorrente aponta ofensa aos arts. 110 do CTN e 61 da Lei n. 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações), porquanto, “ao acolher o argumento do Estado do Rio Grande do Sul de que serviço de acesso à *internet* deve ser considerado serviço de comunicação, o v. acórdão alargou a competência tributária dos Estados e ampliou um conceito de direito, em afronta aos dispositivos supramencionados” (fl. 488).

Em contra-razões (fls. 525-554), o recorrido pugna pelo não conhecimento do especial, ao argumento de que o art. 110 do CTN não foi prequestionado. No mérito, pleiteia a manutenção do julgado.

É o relatório.

## VOTO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator): 1. Não houve emissão, pelo acórdão recorrido, de juízo acerca da violação da norma inserta no art. 110 do CTN, razão pela qual, à falta do indispensável prequestionamento, não pode

ser o recurso especial conhecido, incidindo, por analogia, a Súmula n. 282 do Supremo Tribunal Federal: “é inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”.

2. A 1ª Seção, em 11.5.2005, concluindo o julgamento do EREsp n. 456.650-PR, Rel. originário Min. José Delgado, Rel. p/ o acórdão Min. Franciulli Netto, firmou orientação no sentido da não-incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet*, *in verbis*:

(...)

Cinge-se a controvérsia à incidência de ICMS sobre a prestação de serviços de conexão à *Internet*. A questão central envolve a natureza jurídica do serviço prestado pelos provedores de acesso à *Internet*.

O tema foi analisado por esta egrégia Corte apenas uma vez, oportunidade em que a colenda Primeira Turma, por unanimidade, ao julgar, em 21.6.2001, o REsp n. 323.358-PR (*in DJ* de 3.9.2001) firmou o entendimento de que os provedores de conexão à *Internet* prestam serviços de comunicação, o que determina a incidência do ICMS.

O ínclito Ministro José Delgado, Relator, salientou, em síntese, que o provedor é um agente interveniente prestador de serviços de comunicação, espécie dos serviços de telecomunicações sujeito ao ICMS, de acordo com o disposto no artigo 2º da LC n. 87/1996; que a relação negocial entre o provedor e o usuário é suficiente para constituir fato gerador do aludido imposto; e que o serviço prestado pelo provedor pela via da *Internet* não é serviço de valor adicionado, conforme definição do artigo 61 da Lei n. 9.472/1997.

O artigo 155, II, da Constituição Federal, dispõe:

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, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Lei Complementar n. 87/1996 estabelece, por outro lado, que:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

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

A Lei n. 9.472/1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações - LGT, em seu artigo 61, define o serviço de valor adicionado 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” e, em seu § 1º, dispõe que o referido serviço “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”.

No mesmo eito, a Norma n. 004/1995, aprovada pela Portaria do Ministério das Comunicações n. 148/1995, cujo objetivo é regular o uso de meios da Rede Pública de Telecomunicações para o provimento e utilização de Serviços de Conexão à *Internet*, já dispunha que serviço de valor adicionado é o “serviço 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”. O Serviço de Conexão à *Internet*, ou SCI, é definido como o “Serviço de Valor Adicionado que possibilita o acesso à *Internet* a Usuários e Provedores de Serviços de Informações”, e o Provedor de Serviço de Conexão à *Internet*, ou PSCI, como “a entidade que presta o Serviço de Conexão à *Internet*”. Também a Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços *Internet* (para substituir a Norma n. 004/1995 do Ministério das Comunicações), objeto da Consulta Pública n. 417, da Anatel, define, em seu artigo 4º, como Provedor de Acesso a Serviços *Internet* - Pasi, a entidade que oferta Provimento de Acesso a Serviços *Internet* ou “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 dispõe, 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, com os direitos e deveres inerentes a esta condição”.

Por outro lado, o artigo 21, XI, da Constituição Federal, determina que compete à União “explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações”.

No tocante ao acesso à *Internet*, José Eduardo Soares de Melo explica que:

O acesso à *internet* implica a utilização conjugada de alguns equipamentos - computador, modem, linha telefônica, fibra ótica, TV a cabo, telefone celular ou um micro de mão (palmtop) - por meio de um programa (*software* - *internet explorer*, *netscape* etc.), instalado no computador de qualquer pessoa, procedendo ao roteamento da ligação por canais contratados pela Embratel, que se conecta a uma empresa estrangeira, além de oferecer diversas outras comodidades (disposição de aparelhos, equipamentos, senhas etc.).

(...)

Participam a operadora (entidade exploradora do STFC - Serviço Telefônico Fixo Comutado, ou SMC – Serviço Móvel Celular); o provedor (pessoa que provê o serviço através da rede pública de telecomunicações), mediante oferecimento de facilidade suplementar do STFC (recursos de códigos de acesso específico e o fornecimento do registro das chamadas destinadas aos provedores) e os usuários (tomadores dos serviços pertinentes à *internet*). O provedor transmite ao usuário a informação indispensável para a realização da comunicação do usuário com a *internet*, mediante os meios técnicos que dispõem (*in* "Tributação na *Internet*", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 238).

Hugo de Brito Machado ensina que "a expressão provedor de acesso pode designar o conjunto de equipamentos que viabiliza o acesso de alguém à *Internet*. No sentido de prestador de serviço, porém, o provedor é a pessoa, física ou jurídica, que utiliza esse conjunto de equipamentos para a prestação de serviço consistente em viabilizar o acesso à *Internet*" (Ob. cit., p. 88).

Segundo definição de Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini, "o provedor de acesso, em linguagem simplificada, constitui o instrumental técnico para que o usuário possa acessar a navegação na *Internet*; é o meio hábil para possibilitar a entrada na rede internacional de comunicação" (Ob. cit., p. 128).

Conforme informações constantes do Resultado da Consulta Pública n. 372 (*in* "www.anatel.gov.br"), de 21 de março de 2002, realizada pela Agência Nacional de Telecomunicação - Anatel, "no Brasil vários serviços de telecomunicações podem dar suporte a Provimento de Acesso a Serviço *Internet*, mas por condições da prestação e disponibilidade, 93% das conexões a Provedores de Acesso a Serviço *Internet* são feitas por meio do Serviço Telefônico Fixo Comutado - SFTC, e apenas 7% utilizam como suporte outros serviços de telecomunicações, tais como, TV a cabo e MMDS".

Consoante o entendimento de Marco Aurélio Greco, "prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivos, equipamentos etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o "ambiente de comunicação" (*in* "Internet e Direito", Dialética, São Paulo, 2000, p. 124). Sustenta o autor que "o provedor de acesso à *Internet* cria, tecnicamente, um ambiente especial que viabiliza um meio diferente pelo qual podem transitar mensagens, que não se confunde com o ambiente criado pela telefonia" (*in* "Direito e *Internet*", Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 182).

O referido autor assevera, ademais, que "a utilidade proporcionada pelo provimento de acesso é permitir a transmissão de mensagens, é permitir que

as pessoas se comuniquem, viabilizando um sistema de comunicação cujas utilidades estão na flexibilidade das conexões, multiplicidade de caminhos, agilidade na obtenção de informações, facilidade de transmissão etc. Pode-se dizer que se a utilidade obtida pelo usuário em relação à operadora de telefonia é obter uma conexão com certo local, a utilidade obtida pelo provimento de acesso é a conexão com todo o mundo" (in "Internet e Direito", Dialética, São Paulo, 2000, p. 133-134). Nesse eito, conclui que "o conceito de "comunicação" utilizado pela CF/1988 não é um conceito legal (que se extraia de uma determinada lei), mas sim um conceito de fato (que resulta da natureza do que é feito ou obtido) (Ob. cit., p. 136-137).

Do mesmo sentir é a lição de Luciana Angeiras, para quem "o serviço de acesso prestado pelo provedor não se restringe apenas a agilizar, facilitar, maximizar a atividade comunicativa entre duas partes, mas efetivamente, promover a comunicação. O serviço de comunicação prestado pelo provedor ao seu cliente assemelha-se ao exemplo da transportadora, que continua prestando serviço de transporte ao seu cliente, ainda que não o faça pessoalmente durante todo o itinerário. É de se concluir, portanto, que se diversas pessoas compõem o *iter* comunicacional para transmitir a mensagem em alguma etapa definitiva do processo, tais pessoas prestam serviços de comunicação" (in "Internet: o Direito na Era Virtual", organização de Luís Eduardo Schoueri, São Paulo, Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, 2000).

A doutrina majoritária, contudo, posiciona-se contrariamente à incidência do ICMS aos serviços prestados pelos provedores de acesso à *Internet*.

Kiyoshi Harada, ao examinar a questão, salienta que "o provedor de acesso à *internet* libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e *softwares* com vistas à eficiente navegação" (in "Tributação na *Internet*", Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 223).

Nessa esteira é o comentário de Francisco de Assis Alves:

Os provedores viabilizam o acesso à *internet* aos usuários e a outros provedores de serviços de informações. Os provedores, portanto, utilizam a estrutura do serviço de telecomunicações existente para proporcionar o acesso, o armazenamento de informações e conectar o usuário à rede. Apenas recebem as informações da rede e as retransmitem ao usuário conectado. (...) A comunicação que ocorre entre os usuários da *internet* decorre de um serviço de conexão prestado pelos provedores. E estes, agora sim, utilizam-se de um serviço de comunicação, prestado pelas

companhias telefônicas, para efetivarem esta conexão. Assim sendo, o serviço fornecido pelos provedores nada mais é do que um acréscimo ao serviço de telecomunicações, consistindo num serviço de valor adicionado (Ob. cit., p. 173).

A esse respeito, preleciona Hugo de Brito Machado que “o certo é que os serviços prestados pelo provedor de acesso não são viáveis sem aqueles aos quais se agregam” (Ob. cit., p. 91).

Já Ives Gandra Martins pondera que “se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal, à evidência, não será serviço de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação” (Ob. cit., p. 48).

Relevante, ainda, a observação de Sacha Calmon de que “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” (Ob. cit., p. 104).

José Eduardo Soares de Melo assevera que “o provedor cria novas utilidades relacionadas ao acesso cibernético, consistentes no armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações, possibilitando os meios de perfazimento da comunicação. Entretanto, não se vislumbram típicos serviços de comunicação, mas atividades que permitem que os usuários se comuniquem com o mundo virtual. Os provedores nada comunicam porque não detêm os conhecimentos constantes da realidade virtual, mas apenas criam condições para que ocorra a ligação entre dois pontos. Tornar possível a “relação comunicativa” (serviço de monitoramento do acesso do usuário à rede) não tem a mesma natureza de participar de modo interativo desta mesma relação” (Ob. cit., p. 241).

Oportunas e precisas as considerações tecidas por José Maria de Oliveira, citado por Hugo de Brito Machado:

Entende-se que o provimento de acesso à Internet deve ser assim considerado como uma prestação de serviço que utiliza necessariamente uma base de comunicação preexistente e que viabiliza o acesso aos serviços prestados na rede mundial, por meio de sistemas específicos de tratamento de informações.

O provimento de acesso não pode ser enquadrado, assim, como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que,

técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

Ao se afirmar que o provimento de acesso não é condição necessária e suficiente à realização do fenômeno comunicacional, quer-se informar que os mecanismos tecnológicos do provimento de acesso não viabilizam, por si sós, a comunicação (suficiência), bem como não são indispensáveis para que a comunicação se efetive (necessidade) (Ob. cit., p. 89).

Como salientado pela ilustre Relatora, a questão foi debatida por juristas renomados no XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo no ano de 2001 pelo Centro de Extensão Universitária - CEU. Concluiu-se, em plenário e em Comissões, por maioria, que os serviços prestados pelo provedores de acesso não sofrem a incidência do ICMS. Nesse sentido, vide trecho da conclusão das Comissões 2 e 3 do aludido Simpósio, citado por Ives Gandra da Silva Martins, Coordenador-Geral do evento:

*A expressão “serviço de comunicação”, no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação.*

*Não pode ser aplicada ao provedor de acesso a Internet, porque este não disponibiliza meios e condições necessários e suficientes a que se realize a comunicação. Para que se realize a comunicação fazem-se indispensáveis outros meios, aos quais o provedor simplesmente acrescenta instrumentos que tornam mais fácil, ou mais rápida, a comunicação (in “Competência Impositiva sobre os Serviços Prestados pelos Provedores de Acesso à Internet”, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 75, dezembro de 2001, p. 72-73).*

Diante do exposto, conclui-se que 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.

Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/1996), 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.

Trata-se, 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.

Com efeito, os provedores de acesso à *Internet* atuam como intermediários entre o usuário final e a *Internet*. Utilizam-se, nesse sentido, de uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente, acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

Quanto ao alegado dissídio jurisprudencial, denota-se que o precedente colacionado, julgado pela egrégia Primeira Turma deste Tribunal (REsp n. 323.358-PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 3.9.2001), à evidência, diverge do entendimento esposado no v. *decisum* recorrido, razão pela qual deve ser conhecido o recurso pela alínea c, porém não provido, diante dos argumentos acima esposados.

Pelo que precede, não conheço do recurso especial pela alínea a e, pela alínea c, conheço mas lhe nego provimento.

No aludido julgamento, todavia, proferi voto-vista em sentido contrário, *in verbis*:

1. Busca-se, aqui, definir a natureza dos serviços prestados pelos denominados “provedores de *Internet*”, definição essa que tem relevância para fins de tributação. Com efeito, a se chegar à conclusão de que se trata de serviço de comunicação, configurar-se-á, em tese, a hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço – ICMS, de competência estadual (CF, art. 155, II); se de outro serviço se tratar, sobre ele poderá incidir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal (CF, art. 156, III).

2. A polêmica reside, fundamentalmente, na interpretação de dois preceitos normativos. De um lado, o art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13.9.1996, que dispõe:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

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

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

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

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

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

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

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

De outro lado, o art. 61 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei n. 9.472, de 16.6.1997, nos seguintes termos:

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.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Para uma corrente, adotada pelo acórdão paradigma, o provedor de *Internet* qualifica-se como serviço de comunicação e, como tal, está sujeito a ICMS; para outra, adotada pelo acórdão embargado, é serviço de valor adicionado à telecomunicação, não ficando sujeito àquele imposto, e sim, se for o caso, ao ISSQN.

3. Há, no plano dos fatos, alguns pontos em comum nas duas correntes de opinião. Primeiro, o de que a *Internet* é um sistema de comunicação de informações. Constitui um sistema de ligação entre redes de computadores, formando um veículo único de comunicação, que propicia o acesso a um enorme volume de informações de toda a natureza, bem como a transmissão de qualquer informação para qualquer usuário, em qualquer ponto geográfico, tudo de modo rápido e ágil. Em suma, repita-se: *Internet* é um sistema de comunicação. O segundo ponto a respeito do qual não há divergência é o de que, para ter acesso a esse sistema de comunicação - ou, melhor dizendo, para ter acesso às informações disponíveis na *Internet* - é essencial que o usuário se utilize dos serviços de um provedor, ao qual deve estar ligado. É o provedor, e somente ele, que faz a comunicação entre o usuário e a informação. "Provedor", na descrição de Newton de Lucca (com a qual ambas as correntes também concordam) "é aquele que presta, ao usuário, um serviço de natureza vária, seja franqueando o endereço na *Internet*, seja armazenando e disponibilizando o *site* para a rede, seja prestando e coletando informações, etc. É designado, tecnicamente, de *Provedor de Serviços de Conexão à Internet* (PSC), sendo a entidade que presta serviços de conexão à *Internet* (SC)" (Direito e *Internet* – Aspectos Jurídicos Relevantes, obra coletiva, coord. Newton de Lucca e Adalberto Simão Filho, São Paulo, Edipro, 2001, p. 60). Portanto, provedor é um prestador de serviços, e os serviços que presta estão diretamente relacionados com a *Internet*.

4. Sendo a *Internet* um sistema de comunicação de informações e sendo o provedor um prestador de serviços integrado e essencial a esse sistema, pode-se concluir que o serviço prestado pelo provedor é um serviço que faz parte da comunicação. Em outras palavras: é um serviço de comunicação. Todavia, sem negar essa realidade, sustenta-se que se trata de um serviço de valor adicionado de telecomunicações e, como tal, não classificado legalmente como "serviços de telecomunicação", conforme dispõe o art. 61 da Lei n. 9.472/1997. O argumento não procede. O "serviço de valor adicionado" descrito na Lei acima referida (que é a Lei Geral de Telecomunicações) leva em consideração o ambiente suposto pelo legislador, ou seja: os serviços de telecomunicação. Assim, nesse ambiente, define-se como serviço de valor adicionado "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". Assim, é um serviço acessório, que adere a um principal, com o qual, todavia, "não se confunde". Sem ele, o serviço principal subsistiria normalmente. Entre o serviço acessório-adicionado e o principal há, portanto, uma relação que, em linguagem metafísica, se poderia denominar como de pura acidentalidade.

5. Ora, ainda que se admitisse verdadeira essa relação de acidentalidade e acessoriedade dos serviços do provedor em face do sistema de telecomunicação (que, como se disse, é o ambiente suposto pela Lei n. 9.472/1997), o mesmo certamente não se pode afirmar quando o confronto se faz entre o provedor e o

sistema de comunicação da *Internet*. Aqui, a relação entre o serviço do provedor e o sistema comunicativo não é de mera *acidentalidade*. Pelo contrário: é uma relação de *essencialidade*. O serviço do provedor é necessário e indispensável à própria existência da comunicação pela via da *Internet*. Sem provedores não existiria a “rede mundial”, que nada mais é, no fundo, do que uma rede formada pelos diversos provedores, que permitem o acesso e, ao mesmo tempo, disponibilizam informações. O serviço do provedor, conseqüentemente, não é um serviço acessório, que poderia ser dispensado sem comprometimento do serviço principal. É, ao contrário, um serviço essencial, é o cerne, o fundo do ser, desse sistema de comunicação. Nesse ambiente, portanto, não há como enquadrar o serviço do provedor como de mero “valor adicionado”. Define-se, sem dúvida, como serviço de comunicação, perfeitamente adequado entre as espécies previstas no art. 2º da LC n. 87/1996.

Adoto, porém, o posicionamento firmado pela Seção, apenas com a supracitada ressalva do entendimento pessoal.

3. Diante do exposto, conheço parcialmente do recurso especial para, nesta parte, dar-lhe provimento, concedendo a segurança. Custas pela impetrada. Sem honorários advocatícios (Súmula n. 105-STJ). É o voto.