

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP**

Antônio Reinaldo Rabelo Filho

**A Prestação de Serviços de Comunicação.  
Conceito e Limites para a Sua Tributação.**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2009

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP**

Antônio Reinaldo Rabelo Filho

**A Prestação de Serviços de Comunicação.  
Conceito e Limites para a Sua Tributação.**

MESTRADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada à banca da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE EM DIREITO TRIBUTÁRIO, sob a orientação do Prof. Doutor Estevão Horvath.

SÃO PAULO

2009

Banca Examinadora

---

---

---

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é estabelecer os contornos específicos da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre prestação dos serviços de comunicação, a partir da diferenciação entre o conceito atinente ao núcleo da hipótese de incidência – prestar serviços de comunicação – e outras realidades por vezes conexas.

Posteriormente, estudamos o sistema tributário e fixamos as premissas para a compreensão da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-comunicação. A partir dessas considerações, concluímos que “prestar serviço de comunicação”, como núcleo da hipótese de incidência da referida exação, precisa ser entendido como a atividade de oferecer as condições necessárias e suficientes para que uma mensagem seja transportada.

Mais adiante, definimos os conceitos de serviços de radiodifusão, publicidade e TV por Assinatura, para concluir que a prestação dos serviços de radiodifusão são tributados pelo ICMS-comunicação. Quanto ao serviços de publicidade e propaganda, o imposto não incide sobre a sua produção, mas sobre os serviços oferecidos para o seu transporte ou veiculação, se for essa a utilidade contratada. Para a TV por assinatura, remunerada via prestação mensal cobrada dos seus usuários, entendemos que a materialidade não reúne as notas suficientes para ser incluída no espectro de incidência do ICMS-comunicação.

Sobre os serviços de telecomunicações, iniciamos nossa pesquisa com um esboço histórico acerca do sistema de telecomunicações brasileiro antes do processo de privatização, que culminou com a edição da Lei Geral das Telecomunicações – LGT.

Após, nos dedicamos a analisar o oferecimento de utilidades e funcionalidades não apenas por parte das próprias operadoras dos serviços de comunicação, mas também por terceiros. Com isso percebemos que, onde se vislumbrar autonomia econômica e utilidade própria, posta à disposição por intermédio da realização de um fazer prevista na legislação de regência, está-se diante da hipótese de incidência do ISS. Todavia, é necessário, antes, perceber se está-se diante de algo acessório e inserido no conceito de disponibilização dos meios necessários e suficientes para transporte de mensagens de terceiros, mediante pagamento. Se positiva a resposta, estaremos diante de realidade que pode ser tributada pelo ICMS.

Por fim, concluímos que é preciso que se afaste do conceito de prestação de serviços, hipótese de incidência do ICMS ou do ISS, as utilidades oferecidas por meio da *internet* ou mesmo aparelhos celulares. Isso porque a cessão do direito de uso de um programa ou conteúdo, ainda que de forma temporária, não se compagina com a atividade de executar aquele conteúdo ou de transportá-lo a terceiro.

Em resumo, entendemos que o correto entendimento de cada uma das relações jurídicas postas é que dará ao aplicador o cabedal necessário para a definição da norma tributária aplicável.

**Palavras-chave:** ICMS. Comunicação. Incidência. Regra-matriz.

## ABSTRACT

The present study aims at ascertaining the specific aspects regarding the levying of the Tax on Communication Services, by means of distinguishing between the service communications tax's event of assessment's nucleus – to provide communication services – and other related conducts.

Subsequently, we also analyze the tax system in order to outline the premises needed to comprehend the Tax on Communication Services' event of assessment. By means of these studies, we conclude that “to provide communication services”, as said tax's event of assessment's nucleus, must be understood as the conduct of offering the necessary and sufficient conditions to transport a message.

Furthermore, we define the concepts of radio broad-casting, publicity and paid television, in order to conclude that radio broad-casting is taxed by the Tax on Communication Services. Regarding to publicity and advertising, the tax doesn't levy on their production but only on the service rendered for their transportation if it was the utility hired. However, we understand that paid television, when monthly paid for by its users, does not meet the necessary requirements to be levied by the Tax on Communication Services.

Regarding the telecommunication services, we initiated our research with an overview of the Brazilian telecommunications system prior to the privatization process, which resulted in the General Telecommunications Law – GTL.

Afterwards, we focused on the utilities and features provided by not only the communication service providers, but also of those provided by third-parties. From this we noticed that when there is economic autonomy and private usage, put at the user's disposal by means of an affirmative obligation established in law, the correct event of assessment is that of the Service Tax. However, it is necessary to previously verify if it is something accessory and contemplated in the concept of offering the necessary and sufficient means of transporting messages from third-parties, in return for payment. If the answer is positive than the activity may be levied by the Tax on Communication Services.

Lastly, we conclude that it is necessary to dissociate the utilities offered by means of the internet, or even cellular phones, from the concept of providing services, which is the event of assessment of the Tax on Communication Services and of the Service Tax, insofar as the assignment of the rights pertaining to a program or content, even if only on a temporarily basis, does not align itself with the conduct of executing said content or of transporting it to a third-party.

In brief, we understand that the correct comprehension of each of the legal relationships displayed will give the interpreter the necessary instruments to define the applicable tax norms.

**Keywords:** ICMS, Communication Services Tax, Communications, Event of Assessment.

## SUMÁRIO

Introdução.....	9
Capítulo I – A Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann. Síntese Aplicada ao Sistema Tributário. A Comunicação.....	13
Capítulo II – A Regra Matriz de Incidência Tributária.....	20
Capítulo III – A Tributação dos Serviços de Comunicação. Histórico.....	28
3.1. Da Competência da União.....	28
3.2. Da Competência dos Municípios.....	30
Capítulo IV – A Significação da voz “Comunicação”. Matriz Constitucional atual. Competência dos Estados para a Tributação da Prestação dos Serviços de Comunicação.....	33
4.1. O Significado do Termo “Comunicação”. Premissa Necessária.....	33
4.2. Da Competência Tributária.....	35
4.3. Análise das Normas Constitucionais que Disciplinam a Prestação dos Serviços de Comunicação e a sua Tributação.....	44
4.3.1. Da Extensão do Conceito de “Prestar Serviços de Comunicação”.....	47
4.3.1.1. Dos Valores de Trato Sucessivo Cobrados como Forma de Remunerar o Investimento Realizado pelos Prestadores de Serviço de Comunicação. Aspectos Jurídicos Tributários.....	51
4.3.1.1.1. Da Doutrina Dissonante.....	57
4.3.1.1.2. Da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça Especificamente sobre a Matéria. 61	
4.3.1.1.3. Do ICMS sobre a Demanda Contratada de Energia Elétrica. Uma Análise Comparativa com a Prestação dos Serviços de Comunicação.....	67
4.3.2. Da Incidência do ICMS-Comunicação sobre Prestações Iniciadas no Exterior.....	74
4.3.3. Da Imunidade Prevista no § 3º do art. 155 da CF/88.....	78
Capítulo V – Da Prestação de Serviços de Radiodifusão. Da Prestação de Serviços de Publicidade. Sua Tributação.....	84
5.1. Da Tributação da Prestação de Serviços de Radiodifusão.....	84
5.2. Da Tributação da Prestação dos Serviços de Publicidade.....	89
5.2.1. Da Disciplina Legislativa acerca dos Serviços de Publicidade.....	90
5.2.2. Da Imunidade Prevista no Art. 156, VI, “d” da Constituição Federal de 1988....	92
5.2.3. Da veiculação de Publicidade e Conteúdo pela <i>Internet</i> . Sua Tributação.....	99
5.2.3.1. Do art. 220 da Constituição Federal de 1988. Efeitos na Tributação do Conteúdo Veiculado pela <i>Internet</i> e Telefonia Celular.....	105
Capítulo VI – Da Tributação da Prestação de Serviços de TV por Assinatura.....	111
6.1. Da Disciplina Legal.....	111
6.2. Da Análise de Situações Concretas de Ofertas do Serviço. Efeitos.....	116

Capítulo VII – Os Serviços de Telecomunicações. Breve histórico. A Privatização do Sistema Telebrás e a Conjuntura Atual. ....	121
7.1. A Lei Geral das Telecomunicações. Lei nº 9.472/97. A Classificação dos Serviços de Telecomunicações. ....	124
7.1.1. Os Serviços Públicos. ....	127
Capítulo VIII – Os Serviços de Telecomunicações. Conceito. ....	134
8.1. Histórico Legislativo. ....	134
8.2. A Evolução Tecnológica dos Serviços de Telecomunicações. ....	138
8.3. Das Redes de Telecomunicações. ....	142
Capítulo IX – A Prestação de Serviços de Comunicação e a Tributação das Atividades Complementares e Acessórias a estes e aos Serviços de Telecomunicações. ....	146
9.1. Síntese Histórica da Disciplina Legislativa Tributária sobre a Prestação dos Serviços de Comunicação. ....	146
9.2. Das Atividades-meio. Sua Tributação. A Jurisprudência do STJ. ....	150
9.2.1. As Atividades Intermediárias à Prestação dos Serviços de Comunicações e Telecomunicações. ....	154
9.3. Conclusão Parcial sobre da Tributação das Atividades Intermediárias à Prestação dos Serviços de Comunicação. ....	166
9.4. Das Utilidades Oferecidas Através da Rede de Telecomunicações. ....	173
9.4.1. Da Disciplina Legislativa Infra Legal. ....	173
9.4.2. Dos Serviços de Apoio ao Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC. Do Serviço de Informação do Código de Acesso do Assinante (auxílio à lista – 102). Sua Tributação. ....	176
9.4.3. Outras Utilidades Oferecidas Através da Rede de Telecomunicações. Despertador Fonado, Identificador de Chamadas, Transferência de Chamadas, Tele-Conferência etc. Sua Tributação. ....	181
9.5. Da Conexão à <i>Internet</i> . ....	187
9.5.1. A Tributação dos Serviços de Conexão à <i>Internet</i> . ....	192
9.6. Do Provimento de Conteúdo pela <i>Internet</i> . Sua Tributação. ....	197
Conclusões. ....	203
Referências Bibliográficas. ....	212

## **Introdução.**

A análise acerca da extensão da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre prestação dos serviços de comunicação não é tarefa das mais simples. Não há, na doutrina, muitos trabalhos sobre esta matéria e os que existem controvertem em elementos tão básicos que acabam dificultando o seu uso pelo intérprete e aplicador da norma como índice de orientação. Na jurisprudência, melhor sorte não se verifica. O Superior Tribunal de Justiça – STJ e o Supremo Tribunal Federal – STF, nas situações postas à sua análise, acabaram por confundir o conceito regulatório – serviços de telecomunicações – com aquele de natureza tributária – serviços de comunicação, impedindo a melhor inteligência da norma de incidência e a sua individualização diante de outras.

Qualquer estudo acerca do núcleo da hipótese de incidência tributária do ICMS-comunicação precisa, com efeito, ultrapassar uma questão semântica relacionada à voz “comunicação”. Trata-se, é certo, de signo que traz à mente do intérprete uma variada gama de significados, desde a comunicação verbal até aquela que se realiza por meio da *internet*. Quando se junta a este conceito o de “prestar serviço”, mais profundamente estudado, a conclusão a que se chega é que a indefinição daquele prevalece sobre este, o que prenuncia a complexidade do estudo do núcleo “prestar serviço de comunicação”.

Percebe-se desde o texto constitucional que “prestar serviços de comunicação”, para fins de incidência tributária, e “prestar serviços de telecomunicações”, como realidade de interesse da disciplina normativa regulatória, são conceitos distintos. O que se tem dificuldade de enxergar é como os conceitos se relacionam, mormente se a ambos se acrescer, ainda, os de “prestar serviços de radiodifusão” e “prestar serviços de publicidade”. Nos vários trabalhos a que se teve acesso para a produção desta dissertação, estas dúvidas ficaram evidentes. Como consequência, as suas conclusões, fruto das premissas adotadas, não solucionam plenamente as dúvidas e acabam não se prestando para a melhor elucidação do tema.

Some-se a isto o fato de se tratar de realidade jurídica nova, em termos de maturidade judicial. Até a privatização do setor de telecomunicações, não se vislumbravam maiores discussões doutrinárias ou judiciais sobre a hipótese de incidência do imposto sobre serviços de comunicação. Não se verificava simplesmente porque não existia um contencioso relevante entre prestadores e entes tributantes. Somente a partir da privatização do setor de telecomunicações, cujas bases foram lançadas apenas em 1997, é que a controvérsia tomou corpo e chegou ao Poder Judiciário. Neste diapasão, as primeiras decisões proferidas pelos tribunais superiores acerca da matéria são relativamente novas, mais especificamente de 2006, com o pronunciamento do STJ acerca da não tributação dos serviços de provimento à *internet* e habilitação de celulares.

Como se não bastasse, aponte-se, ainda, outro aspecto que torna mais difícil a labuta daqueles que se propõem a estudar a matéria. De fato, o legislador constitucional, ao inserir a tributação de serviços de comunicação dentro da competência dos Estados Federados e do Distrito Federal, acabou por outorgar a entes acostumados a disciplinarem

apenas relações jurídicas decorrentes da circulação de mercadorias também a competência para tributar a prestação de serviços.

Exercendo o seu mister, os Estados e o Distrito Federal, ao invés de produzirem normas novas, adaptadas à essa nova realidade que se lhes ofereceu, optaram por aproveitar normas existentes, que regulavam de há muito negócios mercantis, para nela inserirem, sem maiores cuidados, regras que disciplinariam esta modalidade de prestação de serviços.

Diante de tudo isso, essa dissertação pretende apresentar propostas consistentes acerca da tributação dos serviços de comunicação, estabelecendo os seus contornos específicos, a partir da diferenciação entre o conceito atinente ao núcleo da hipótese de incidência – prestar serviços de comunicação – e outras realidades por vezes conexas. Pretende, ainda, fazê-lo sem se descuidar da jurisprudência atual sobre o tema e a partir da realidade do mercado de comunicações que hoje se apresenta, onde ofertas convergentes são lançadas e prestadoras de serviços adquirem a possibilidade de oferecer, ao mesmo tempo, uma miríade de opções de utilidades aos seus assinantes, cada qual, muitas vezes, com as suas regras próprias de incidência tributária.

Neste objetivo, o presente trabalho se estrutura da seguinte forma: na primeira parte estudaremos o sistema tributário e fixaremos as premissas para a sua compreensão, pontuando-se a regra-matriz de incidência tributária do ICMS-comunicação, como base para o início da avaliação das controvérsias que se pretende esclarecer acerca dos limites de sua abrangência. Neste esforço, analisaremos as vicissitudes do serviço, especialmente diante das suas ofertas no mercado brasileiro atual.

Mais adiante, ainda na linha de se estabelecerem os contornos necessários ao núcleo da hipótese de incidência da exação estadual, definiremos os conceitos de serviços de radiodifusão, publicidade e TV por Assinatura, sempre trazendo à colação doutrina e jurisprudência aplicáveis, além das críticas e conclusões cabíveis.

Posteriormente, faremos um esboço histórico acerca do sistema de telecomunicações brasileiro antes do processo de privatização, culminando com a edição da Lei Geral das Telecomunicações – LGT e a análise dos seus principais aspectos.

Por fim, destacaremos os principais elementos conformadores da prestação de serviço de comunicação. Feito isso, o trabalho se focará no oferecimento de utilidades e funcionalidades não apenas por parte das próprias operadoras dos serviços de comunicação, mas também por terceiros, mas não sem antes realizar um estudo acerca da tributação aplicável às atividades-meio e os seus principais efeitos.

## **Capítulo I – A Teoria dos Sistemas Sociais de Niklas Luhmann. Síntese Aplicada ao Sistema Tributário. A Comunicação.**

A Teoria dos Sistemas Sociais, de Niklas Luhmann, ajuda a entender as relações entre o subsistema tributário e o sistema jurídico como sistema social, bem como a forma como se processam as relações entre esse tipo de sistema e o seu ambiente.

É interessante notar que a comunicação, nesta teoria, ganha papel de destaque, como unidade elementar da sociedade. Para esse filósofo alemão, a sociedade seria o sistema social mais abrangente, que se reproduz pela comunicação. Cabe ressaltar que esse estudioso preconiza, como melhor se verá adiante, o fechamento operacional dos sistemas sociais, fundados na comunicação, os quais, desta forma, reproduzem-se por códigos e programas próprios. O isolamento operacional destes sistemas (auto-referência) é o que garante a redução das complexidades internas e o oferecimento de respostas ao seu ambiente.<sup>1</sup>

A teoria de Luhmann parte da premissa de que a sociedade não se comunica com o seu ambiente, mas sobre este ambiente. Da mesma forma, as pessoas seriam meros

---

<sup>1</sup> “O que define um sistema é a separação entre ele mesmo e o ambiente, que como complexidade bruta, seria um exterior não organizado e infinitamente complexo. O interior do sistema, contrariamente, é uma zona de redução de complexidade. Daí a importância da comunicação, pois é por meio dela que se seleciona a informação disponível no ambiente. Desta forma, a comunicação, tal como entendida por Luhmann, é uma operação exclusiva dos sistemas sociais.” (BASTOS, Marcelo Toledo de Assis. “Se Niklas Luhmann encontrasse Hakim Bey: o problema da comunicação.” In: *Revista da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Comunicação*. São Paulo, 2007, p. 4).

destinatários da comunicação. Fariam parte de outro sistema – sistema psíquico – de modo que, como tal, não se comunicariam com a sociedade, mas sobre a sociedade, como sistema social.<sup>2</sup> Importante observar, nesta toada, que Luhmann afasta a necessidade de compreensão da comunicação por parte do receptor. Para ser coerente com a sua natureza autopoietica, a comunicação precisa ser interpretada em si mesma, sem inferências a partir da psicologia do emissor ou receptor.<sup>3</sup>

Com isso, essa concepção se afasta do que defende Habermas, com a sua teoria da ação comunicativa, pois nesta haveria um pressuposto de acordo legítimo tendente ao consenso que deveria orientar a comunicação. Para Luhmann, este fato acabaria por retirar a autonomia e auto-referencialidade da comunicação, na medida em que a sua produção dependeria da identificação, na mente dos seus partícipes, deste acordo para o consenso.<sup>4</sup> Ele defende o necessário conflito a partir da comunicação, na medida em que a mesma sempre pressuporia como resposta o sim e o não. Desta forma,

---

<sup>2</sup> Ou seja, fora da sociedade não há comunicação. E aquilo que não é comunicação, não faz parte do sistema, sendo então ambiente. Como os seres humanos não fazem parte da sociedade, eles não comunicam, pertencendo assim ao ambiente. Como pessoas (sistemas psíquicos), participamos da sociedade apenas como endereçamentos para a comunicação. O que existe é um acoplamento estrutural entre a sociedade como sistema social e os indivíduos como sistemas psíquicos que, no caso da comunicação, requer a presença destes sistemas acoplados estruturalmente. Mas de novo, esses sistemas não são afetados pelo ambiente que, no máximo, pode estimular operações para o sistema trabalhar internamente. Cf. Marcelo Toledo de Assis Bastos, *Se Niklas Luhmann encontrasse Hakim Bey: o problema da comunicação*, p. 5.

<sup>3</sup> “La teoría de sistemas afirma: la síntesis por la que se hace posible la comunicación se logra en el acto de entender.” “la comunicación produce, en el acto de entender, la diferencia entre información y ato de comunicar.” (LUHMANN, Niklas. *Introducción a la Teoría de Sistemas*. México: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 313).

<sup>4</sup> “En muchos casos está asumido implícitamente que la comunicación persigue el consenso, busca la aquiescencia, la aprobación. La teoría de la racionalidad e la acción comunicativa desarrollada por Habermas está construida sobre dicha premisa. Pero de hecho es empíricamente falsa. La comunicación puede ser empleada para manifestar el disentimiento. El conflicto puede ser buscado a propósito.” (Niklas Luhmann, *Introducción a la Teoría de Sistemas*, p. 311).

acabaria se reproduzindo por nova comunicação, testando aqueles conflitos, de forma a estabilizá-los.<sup>5</sup>

Comunicação e sociedade seriam, então, conceitos imbricados e formadores de um sistema autônomo. Nessa esteira, percebe-se um afastamento radical de qualquer teoria linguística da comunicação, na medida em que dissocia a influência humana e a sua vontade do mecanismo de produção e continuidade do sistema social (sociedade).

Marcelo Neves lembra, contudo, que:

A questão já não é mais apenas distinguir a sociedade, como unidade de reprodução de comunicações, do seu ambiente psíquico, orgânico e físico, no qual não existe comunicação. O problema reside, além disso, em compreender a emergência de sistemas funcionais operacionalmente autônomos no interior da sociedade, como sistema social mais abrangente. O que se põe é a delicada questão da construção de sistemas autopoieticos, de que resulta a noção de sociedade policontextural, ou de mundo multicêntrico, na medida em que toda a diferença transforma-se no “centro do mundo.”<sup>6</sup>

Mas o que seria a autopoiese dos sistemas? Para Luhmann, cada sistema possui seus próprios códigos e programas e, desta forma, se reproduz. O detalhe é que os sistemas, embora fechados operativamente, são abertos cognitivamente, de modo que têm condições de captar influências do seu ambiente e, após traduzi-las por seus próprios códigos e programas, oferecerem as respostas demandadas. O fechamento, em outras

---

<sup>5</sup> “(...) la comunicación bifurca la realidad: crea dos versiones del mundo, la del sí y la del no, y con esto obliga a la tomada de una decisión. Gracias a esta bifurcación, la autopoiesis de la comunicación puede garantizar su continuidad.” (Niklas Luhmann, *Introducción a la Teoría de Sistemas*, p. 312).

<sup>6</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil: O Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 60.

palavras, não representa, como muitos criticam, isolamento causal, mas tão-somente autonomia estrutural.<sup>7</sup>

Misabel Derzi, trazendo à colação Marcelo Neves, afirma que “o interessante é que Niklas Luhmann realça o paradoxo de um sistema auto-referencial, de modo que a abertura para o real – do ponto de vista tão-somente cognitivo – é condição do próprio fechamento e da viabilidade do sistema”.<sup>8</sup>

Mais adiante, afirma, com a acuidade que lhe caracteriza:

Enfim, como esclarece Luhmann “*o direito constitui, em outras palavras, um sistema normativamente fechado, mas cognitivamente aberto*”. A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos, substituíveis que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados e, como isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da atividade jurisdicional, que podem se medidos, no *output* do sistema.<sup>9</sup>

Esta teoria explica a necessária segregação entre o sistema político e o jurídico. Aliás, Luhmann preconiza que as bases para o Estado de Direito originam-se na separação entre esses dois sistemas. A autopoiese do sistema político se impõe, como esfera de tomada de decisão coletiva vinculante, trazendo consigo a neutralidade em relação a outros sistemas sociais na medida em que ele possui seu próprio código – poder/não poder (governo/oposição) – e seus próprios programas (procedimentos eleitorais, parlamentares etc.). O poder político, assim como os outros sistemas sociais, se

---

<sup>7</sup> Marcelo Neves, *Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil: O Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*, pp. 18-78.

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado (2009). *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 27.

<sup>9</sup> Ob. Cit., p. 31.

relaciona com eles, comutando suas influências a partir de seus códigos e programas exclusivos.

Os sistemas jurídico e político se influenciam de maneira complexa e permanente. Esta influência acaba criando um código de segundo nível no sistema político. Teria ele um código primário – poder/não poder – e um secundário – poder lícito/poder ilícito. A Constituição seria, neste cenário, o acoplamento estrutural entre os referidos sistemas, funcionando como reforço da dimensão cognitiva de cada um, mas, ao mesmo tempo, reforçando o seu fechamento estrutural, ao informar as regras para que sua reprodução aconteça. É importante ressaltar que o acoplamento estrutural pressupõe a autopoiese dos sistemas.<sup>10</sup>

A autonomia do sistema jurídico, posta por Luhmann como base para a evolução do Estado de Direito, orienta-se para sua auto-referencialidade, sempre informada pelo código lícito/ilícito, a qual, por sua vez, é refletida na legalidade no sistema jurídico. Ao defender-se o princípio da legalidade, numa releitura luhmaniana, se está destacando que os elementos e estruturas do sistema jurídico se alimentam e se relacionam a partir das leis, numa cadeia de fundamentação e coordenação.

A auto-referencialidade é condição *sine qua non* para que o sistema jurídico possa oferecer as respostas necessárias para a sociedade. O sistema hetero-referencial (alopoiético) não possui identidade. Confunde-se com o seu ambiente, não conseguindo reproduzir-se por seus próprios critérios e, portanto, oferecer as respostas que a sociedade

---

<sup>10</sup> “Alcança-se, então, um acoplamento estrutural dos sistemas jurídico e político. Explica Luhmann que a Constituição utiliza conceitos como povo, eleitor, partidos políticos, remetendo-se à política. Mas esses conceitos, como conceitos do texto constitucional, são conceitos jurídicos, que pressupõem o sistema, que, por sua vez, opera esse acoplamento, na qualidade de operador. A Constituição cria, e, ao mesmo tempo, torna invisível o acoplamento entre Direito e política, que não obstante, são sistemas diferentes,

exige. A auto-reprodução do Direito, assim, nasce das variações dele mesmo, a partir do cotejo entre a validade normatizada e as variações das expectativas esperadas. A alterabilidade, pois, é característica essencial do sistema jurídico.

Pelo que foi demonstrado, não haverá nenhum evento juridicamente relevante cuja normatividade derive do ambiente, já que a variação só adentra no sistema jurídico por meio de seus próprios códigos e programas. O sistema apresentará sempre um movimento compatível entre auto-referencialidade (legalidade) e observação (cognição).

Diferentemente da doutrina clássica, que outorga ao Direito a regulação de condutas intersubjetivas, Luhmann atribui ao sistema jurídico a estabilização de expectativas normativas num ambiente cada vez mais complexo. A evolução social, que possui como principal produto o incremento da complexidade, gera um aumento das expectativas das pessoas. Se a cada relação ou comunicação elas tivessem que selecionar, processar e re-equilibrar as suas expectativas, a estabilização das relações sociais seria muito mais difícil. O sistema jurídico, neste diapasão, oferece à sociedade regras para aceitação de expectativas e condutas, de maneira que as pessoas possuam uma espécie de código básico para se orientarem em sociedade.<sup>11</sup>

Esta questão é importante para se entender melhor a interpretação do sistema jurídico e, mais especialmente para este trabalho, do subsistema tributário. Discussões sobre a interpretação econômica ou social do Direito só podem ser entendidas como índices de uma maior ou menor abertura cognitiva do sistema jurídico para os

---

autopoiéticos, e assim permanecem.” (Misabel Abreu Machado Derzi, *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*, p. 38).

<sup>11</sup> A diferenciação do sistema jurídico baseia-se na distinção entre expectativas cognitivas e normativas. Enquanto aquelas dizem respeito ao “ser”, estas se referem ao “dever ser”. A expectativa cognitiva é, pois, mais aberta e orientada para o aprendizado. A expectativa normativa, por sua vez, gera insatisfação

pleitos originados no seu ambiente. Afinal, como se disse, a alterabilidade é elemento essencial para a relação inter sistemas.

Mais especificamente quanto ao tema que aqui se pretende abordar, a teoria dos sistemas sociais ajuda a compreender a necessidade de divisar a normatização cível e regulatória daquela que decorre dos diplomas legais tributários. Ainda que sejam definidos como sistemas sociais parciais que se comunicam uns com os outros e, por isso, alopoiéticos, não se pode afastar a existência de regras e princípios próprios e caros a cada um destes subsistemas.

O sistema tributário, nesta medida, como subsistema jurídico, precisa ser entendido a partir das suas regras e princípios próprios. Existe relação constante e aberta com outros subsistemas, e mesmo com a sociedade, mas o processamento destes *inputs* dentro do sistema tributário se dá por meio de seus princípios e regras.<sup>12</sup>

---

e crítica diante das variações. O sistema jurídico usa justamente estas diferenças para compatibilizar o seu fechamento operativo com a abertura cognitiva para o ambiente.

<sup>12</sup> Geraldo Ataliba afirma que: “Se tomarmos como comparação o sistema hidráulico, como sistema geral, podemos, dentro do referido sistema, separar só sistema de abastecimento de água, ou só sistema de águas pluviais, ou só o de esgoto, que são subsistemas, dentro da idéia geral do sistema de águas; que, por sua vez, é um subsistema dentro da idéia de sistema de obras públicas, que seria o sistema maior. A mesma coisa aqui: dentro do sistema jurídico, temos o sistema constitucional e, dentro deste, subsistemas. Vamos estudar um subsistema – o sistema constitucional tributário. O critério, portanto, para determinar a natureza de um objeto de estudo – no caso, o sistema constitucional tributário – é a matéria a que se refere aquele, isto é, o conjunto de regras e princípios que tomamos como objeto de consideração, e esta matéria, essencialmente, é tributação – ação de tributar, que, por definição, convém repetir, é uma ação tipicamente estatal.” (“Hermenêutica e sistema constitucional tributário.” In: *Interpretação no Direito Tributário. Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva 1975, p. 13).

## **Capítulo II – A Regra Matriz de Incidência Tributária.**

A evolução do estudo das normas trouxe consigo a necessidade de se averiguar qual a estrutura de cada uma delas. Analisar, em verdade, como os seus elementos se organizam internamente de modo a incidir quando da ocorrência, num dado átimo de espaço e de tempo, do evento erigido por ela como apto a fazer gerar os seus efeitos no âmbito de um ordenamento jurídico (quando descrito em linguagem competente, é bom que se diga).

Geraldo Ataliba e, principalmente, o professor Paulo de Barros Carvalho, trabalharam no sentido de depurar os elementos da norma jurídica tributária, construindo o conceito de Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) que, como norma jurídica, é estrutura categorial, construída pelo intérprete, a partir da leitura dos textos jurídicos.

Barros Carvalho ensina que o trajeto na elaboração do sentido da norma se inicia no suporte fático dos enunciados postos (S1); evolui para o encontro da significação destes enunciados, ainda que de maneira isolada (S2); passa à contextualização e integração das referidas significações isoladas, formando as normas, com estruturas condicionais que realizam, no seu antecedente, fatos, e prescrevem, no seu consequente, condutas passíveis de serem exigidas (S3); por fim, busca determinar as relações de

coordenação e a fundamentação dessas normas com as demais estruturas do ordenamento jurídico (S4).<sup>13</sup> Tem-se, aí, o *iter* entre o Texto em sentido estrito e o Texto em sentido amplo. Este último, balizado pela Cultura e pelos valores postos em determinados momentos na sociedade.<sup>14</sup>

Este *iter* precisa ser seguido para a correta interpretação e aplicação da norma jurídica. Lourival Vilanova, neste sentido, afirma que:

O legislador não é o sujeito racional que põe normas segundo estruturas bem construídas logicamente. Por isso, muitas vezes, num artigo de lei, ora ele é norma simples, mas completa; ora incompleto, contendo mais de uma norma; ora é norma bastante em si; ora integrante de uma série de outras normas, distribuída em setores e subsetores do direito.<sup>15</sup>

Dentre as normas jurídicas, pode-se divisar aquelas que veiculam princípios, como limites e orientações para a interpretação de outras regras; outras, que traçam as mais variadas regras atinentes à instituição, administração e extinção da obrigação tributária; e aquelas, mais específicas, que prescrevem as regras para a incidência do tributo. Estas últimas são as normas padrão de incidência tributária ou regras-matrizes de incidência tributária, ou ainda, normas tributárias em sentido estrito. As demais, por consequência, seriam as normas tributárias em sentido amplo.<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> Tácio Lacerda Gama sugere uma reconstrução racional da separação das normas de conduta e de estrutura. Partindo da idéia de homogeneidade sintática do sistema do direito positivo proposta por Kelsen, ele afirma que a atividade enunciativa de normas pode ser entendida como uma conduta, que se distinguiria das demais apenas pelo seu resultado: novas normas jurídicas. (*Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 48).

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 128-130.

<sup>15</sup> VILANVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 181.

<sup>16</sup> “Chega-se, enfim, à *norma padrão de incidência*, locução dotada de mesmo alcance e com a mesma forma semântica de *norma tributária em sentido estrito*. Todas as demais regras que componham a disciplina do mesmo tributo, por não cuidarem, propriamente, do fenômeno da incidência, e também por motivos de acentuada superioridade numérica, ficarão sob a rubrica *normas tributárias em acepção ampla*”. (Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 244).

Na RMIT haverá sempre um antecedente e um conseqüente. O primeiro descreve um fato, com os seus elementos espaciais (onde), temporais (quando) e materiais (o quê). O segundo prescreve um efeito, especificando a quem os ditos efeitos atingem (critério pessoal) e em que medida os mesmos são gerados (aspecto quantitativo).

O Direito, de fato, incide na realidade fática sem com ela confundir-se. Em sendo assim, o único modal capaz de traduzir essa relação é o representativo do “dever ser”, de forma invariável, já que o Direito, com toda a sua coercitividade, é um sistema social prescritivo de regras e condutas e das reações que o ordenamento oferece a partir delas. Funciona, assim, como subsistema social que comunica orientações, visando convencer as pessoas à prática de determinadas condutas.

De fato, a coercitividade das normas jurídicas esbarra em princípios mais caros à sociedade, e à pessoa humana em particular, não cabendo a ninguém, por ordem judicial ou não, a execução, *sponte sua*, dessa ordem, por meio da coerção física, a não ser nos estritos casos legalmente descritos. O conceito de responsabilidade está limitado, na prática, ao patrimônio presente e futuro da pessoa, não mais persistindo a idéia de que a integridade da pessoa humana possa ser atingida sob a desculpa da lei.

O legislador, seguindo este entendimento, num momento pré-jurídico, pinça da plêiade de fatos e condutas sociais, com base em seus instintos e valores, aqueles que, em determinada conjuntura histórica, serão capazes de desencadear efeitos na esfera do Direito. Por óbvio, a realidade acontece e, assim, a norma geral e abstrata, descrevendo os critérios identificadores de certa conduta, cria, na esfera de atuação de cada um, certo juízo de sujeição entre a norma e o fato, desencadeando e perfectibilizando o modal deôntico que une o descritor e o prescritor na norma.

Mais uma vez o escólio é de Paulo de Barros Carvalho.

Ora, a regra matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com os seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os eventos descritos na hipótese, deve ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o *dever ser* modalizado.<sup>17</sup>

Na seara do Direito Tributário, contudo, a sujeição do fato jurídico à norma de incidência não se dá de plano, como se poderia pensar numa primeira análise da doutrina supra. Um evento social somente se jurisdiciza quando vertido em linguagem competente.

O direito positivo é composto de inúmeros enunciados textuais, que veiculam normas de estrutura e de conduta. Essas normas se constituem em juízos hipotéticos depreendidos não do texto, mas da mente de cada intérprete e, por isso, variáveis diante da conjuntura posta. Quando um fato, que reúne os critérios estabelecidos numa norma, se concretiza, ele é apenas um evento jurídico, tornando-se fato passível de fazer gerar a relação jurídica tributária na medida em que for vertido em linguagem competente.

Para comprovar a tese acima traz-se, mais uma vez, à colação o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Sobremais, recuperando-se a premissa de que o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional, impõe-se a necessidade premente de o documento do qual falamos (o documento que evidencia uma norma individual e concreta) seja oferecido à ciência da autoridade tributante,

---

<sup>17</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 231.

segundo a forma igualmente prevista no sistema positivo. (os grifos não são do original)<sup>18</sup>

Em outras palavras, o descritor da norma de incidência tributária, ou antecedente, aponta as notas que deve reunir o acontecimento do mundo social apto a fazer nascer a obrigação tributária. O prescritor, ou conseqüente, prescreve a relação jurídica que se formará a partir da descrição do fato gerador, ou seja, quando uma norma individual e concreta previr, no seu antecedente, aquele fato mencionado na hipótese de incidência.

O descritor desenha a hipótese de incidência, estabelecendo que, acontecido no mundo da vida o evento que reúna aquelas notas, e sobrevindo norma individual e concreta que, em linguagem competente, descreva o fato jurídico em seu antecedente, dá-se a imputação tributária. O conseqüente, por sua vez, prescreve, projetando-se para o futuro, a relação jurídica que se instalará infalivelmente a partir daquela descrição.

A regra de incidência, enfim, projeta-se sempre para o futuro, visando capturar as situações eleitas pelo legislador como aptas a irradiar os efeitos tributários. A norma individual e concreta, por seu turno, é orientada para o passado, declarando acontecido aquele fato que gera os efeitos nela propostos.<sup>19</sup>

Essa linguagem formal, em direito tributário, se consubstancia no ato administrativo do lançamento, definido no art. 142 do Código Tributário Nacional. Este

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 252.

<sup>19</sup> No Direito Espanhol, dá-se o mesmo. “Neste sentido, o ordenamento espanhol é claro. O art. 20.1 da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece que “o fato imponível é o pressuposto fixado pela lei para configurar cada tributo e cuja realização origina o nascimento da obrigação tributária principal. A obrigação tributária nasce, portanto, da realização do fato imponível; e a Administração, quando realiza a liquidação, deve se limitar a reconhecer e declarar a existência da dívida e a fixar o seu valor.”

ato se revela no dever do agente administrativo constituir ou ratificar a constituição realizada pelo contribuinte, para que se empreste liquidez e certeza ao crédito tributário.

No que concerne à atividade de ratificar a constituição do crédito realizada pelo contribuinte, entendida como introdutora da norma individual e concreta que descreve o fato e prescreve os efeitos jurídicos, o ordenamento brasileiro optou por outorgar apenas ao Estado Administração o poder-dever de lançar. A regra esculpida no art. 142 do Códex tributário, como visto, outorga à Administração a obrigação do lançamento para constituição da relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

Não se pode, contudo, olvidar-se a prática reiterada que orienta e estabelece, de forma cada vez mais comum, procedimentos necessários e suficientes para que o próprio sujeito passivo apure ou liquide a sua obrigação tributária. O ordenamento brasileiro, neste passo, não seguiu o de outros países, que outorgam não apenas ao Estado mas também ao contribuinte o dever de liquidar a obrigação tributária. Aqui, não se reconhece que a descrição dos deveres instrumentais necessários para a liquidação, pelo próprio sujeito passivo, e a sua comunicação à autoridade tributante teriam força normativa e conteúdo completo para constituir o crédito tributário e a sua obrigação. Preferiu-se, nesses casos, outorgar ao Estado o dever de homologar ou ratificar a liquidação realizada pelo particular.

Esta confirmação, à evidência, não passa de mero ato de fiscalização realizado pelo ente competente para exigir o tributo, mas, mesmo assim, precisa ser entendida como necessário para formalização do crédito. Neste compasso, não se pode

---

(LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. São Paulo: Manole:

deixar de afirmar que, no Brasil, o ato de lançamento, com o seu conteúdo completo de norma individual que estabelece a relação jurídica tributária, com seus elementos de crédito e obrigação delineados, é dever da Administração Pública.

É de Paulo de Barros Carvalho a lição sobre o tema:<sup>20</sup>

(...) em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado pelo agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular. Nas duas situações, opera-se a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese de norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontológica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito.

(...) creio que nadacustaria ao legislador brasileiro chamar a ambos os atos – o praticado pelo fisco (lançamento) e o realizado pelo contribuinte – pelo mesmo nome. Estabeleceria uma paridade que se comprova, renovadamente, no plano das atividades concretas, sobre simplificar a compreensão da matéria, por si só já tão árida.

Não foi essa a opção do sistema, que resolveu contornar o assunto, colocando num singelo ato de verificação (homologação) a força de selo confirmatório de que toda a atuabilidade do particular se transformaria em ato jurídico administrativo.<sup>21</sup>

A subsunção que será verificada pelo agente atuante, no seu ato vinculado de lavratura do lançamento, não poderá ser outra senão aquela especificamente descrita em lei tributária, em todos os seus aspectos de incidência.

---

Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2007, p. 217)

<sup>20</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, pp. 434-35.

<sup>21</sup> “A atividade de liquidação (entendida agora também esta palavra em sentido amplo) pode ser desenvolvida pela Administração e pelos administrados. Uma e outros devem seguir nela o caminho, o procedimento fixado pelas normas do Direito Tributário formal.” (José Juan Ferreiro Lapatz, *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*, p. 347).

Outra não foi a constatação de Estevão Horvath, ao explicar a liquidação realizada pelo particular (autoliquidação), como conjunto de operações para o cumprimento de um dever legal a ele impositivo, de interpretar a lei cabível ao caso concreto, quantificando a sua obrigação tributária. (HORVATH, Estevão. *La autoliquidación tributaria*. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Universidad Autónoma de Madrid, 1992, p. 249).

Expostas essas considerações preliminares sobre a natureza da norma de incidência tributária, bem como sobre a constituição da relação jurídica tributária, passe-se, de forma mais específica, aos elementos insertos na Regra-Matriz da Incidência Tributária (RMIT) do ICMS sobre serviços de comunicação.

## **Capítulo III – A Tributação dos Serviços de Comunicação. Histórico.**

### **3.1. Da Competência da União.**

A Reforma Tributária de 1965, marcada pela edição da Emenda Constitucional nº 18, pretendeu introduzir no Brasil típico conceito europeu de serviços, pautado na agregação de valor à realidade econômica descrita. Ali, basta que se identifique na atividade praticada o incremento de valor de um produto ou etapa econômica para se afirmar presente um serviço.

O problema é que este conceito era aplicável a um ordenamento centralizado e não ao federalismo que marca o ordenamento pátrio. Nesta esteira, o legislador constitucional da época segregou os serviços a partir de um critério espacial para a sua prestação. Para aqueles serviços facilmente entendidos como locais, atribuiu-se aos Municípios a competência para tributá-los. Para os serviços de transporte e comunicação, que possuem um aspecto nacional, exceto se prestados nos limites do Município, outorgou-se à União a competência para sua tributação. Foi assim que a União recebeu a competência para a tributação da prestação dos serviços de comunicação, exceto os estritamente municipais.

Instalou-se, então, a problemática envolvendo a tributação dos serviços no Brasil, o que resultou numa Carta Constitucional recheada de atribuições competenciais a

diferentes entes tributantes, de acordo com questionáveis critérios de conceituação de cada serviço. Isso faz com que, hoje, se estabeleçam diversos conflitos entre tais entes, todos pretendendo tributar a mesma realidade fenomênica.

Assim preceituava a Carta de 1967, no seu art. 21, VII (que manteve a redação da EC nº 18/65):

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:  
(...)  
VII – serviços de comunicação, salvo o estritamente municipal.

A União, entretanto, não exerceu, de pronto, a competência a ela outorgada legitimamente pela Constituição vigente. Esse fato foi alterado somente com a edição do Decreto-Lei nº 2.186/84, que autorizava aquele ente a tributar os serviços públicos de comunicação sob as regras insertas por aquela norma no art. 68 do CTN:<sup>22</sup>

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem com fato gerador:  
(...)  
II – a prestação dos serviços de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora deste território. (os grifos não são do original)

Vale chamar a atenção para um detalhe importante extraído do enunciado acima. Percebe-se que a norma ali inserida exige a transmissão e a recepção das

---

<sup>22</sup> Não foi ocasional o não exercício da tributação em tela por parte da União Federal, logo que para tanto ela estava autorizada. Na verdade, até aquela data a União cobrava contribuição ao Fundo Nacional de Telecomunicação – FNT. Estas contribuições eram arrecadadas pelas operadoras dos serviços de telecomunicações num percentual que não diferia muito do que atualmente se cobra a título de ICMS. Foram as mesmas, entre 1974 e 1984 declaradas inconstitucionais sob o argumento que as mesmas, exigidas nos termos da Lei n. 6.093/74, não eram destinadas ao financiamento da expansão e melhoria dos serviços de telecomunicações. Aliás, os DLs n. 1.754/79 e n. 1.859/81 acabaram por estabelecer que

mensagens. Assim, pode-se afirmar que, sob a égide desta norma, apenas a prestação de serviço consistente em enviar e providenciar o recebimento da mensagem é que estaria sujeita à tributação do Imposto sobre Serviços de Comunicação – ISC. Pode-se, então, diante disso, evidenciar que o aspecto da bilateralidade na prestação dos serviços de comunicação era condição essencial para a sua ocorrência, ao menos para fins tributários.

### **3.2. Da Competência dos Municípios.**

Para falar a respeito da interferência das municipalidades sobre os serviços alvos deste trabalho, importante que se faça rápido intróito acerca da situação política desses entes no sistema federativo brasileiro.

Com efeito, a Constituição de 1988 inaugurou no Brasil a organização tripartite do poder político ao dar autonomia administrativa e financeira às municipalidades. A título de historiografia constitucional, a Constituição de 1988 restaurou a importância do Município que a antiga Constituição de 1822 havia enunciado. De fato, a Constituição de 1891 – a primeira Republicana –, que foi feita à imagem e semelhança da Constituição americana, praticamente não tratou dos Municípios. A CR/88, por seu turno, trazendo de volta a importância destes entes políticos, reservou a eles competência expressa.

O legislador constitucional segregou as competências dos entes públicos em privativas e concorrentes. Enquanto naquelas o ente tem a poder-dever de regular a

---

as referidas contribuições integrariam a conta única do Tesouro Nacional, deixando ainda mais evidente

matéria em toda a sua extensão, nestas a regulação é compartilhada com outros entes. Ainda neste ponto, importante que se mencione que a Carta Magna atribuiu à União várias competências privativas, todas listadas no art. 22 do Texto Constitucional. Para os Municípios, elegeu competência expressa concernente ao tratamento de assuntos de interesse local, no seu art. 30, I. Para os Estados, reservou a descrição de competências de maneira residual.

É preciso expressar, desde logo, o ponto de vista segundo o qual afirmar-se que o assunto é de interesse local não quer significar que qualquer assunto que tenha alguma importância para os municípios deva ser regulado por esses entes. A partir do arquétipo constitucional das competências, não se poderia permitir ao Município regular tudo o que, em qualquer intensidade, afete o seu interesse, pois, nesta hipótese, se acabaria por aniquilar a competência estadual residual. Sim, porque, todo o assunto que afeta o Estado afeta, de certa maneira, o Município!

Noutro extremo, não se quer afirmar que apenas os assuntos de interesse exclusivamente local seriam de competência municipal. A melhor interpretação da norma constitucional orienta-se para a conclusão de que a competência da municipalidade para tratar de assuntos de interesse local se dá por preponderância.

Com efeito, e no que tange ao assunto em tela, a partir do elenco de assuntos predefinidos como de interesse local pelo legislador constitucional, oferecem-se fortes indícios de que os mesmos precisam guardar total sintonia com a preponderante relevância do tema para a municipalidade, se comparada aos outros entes políticos.

No que pertine à tributação dos serviços de comunicação, a própria natureza dos mesmos já impõe a necessidade de se reconhecer que, em virtude da sua abrangência e potencialidade, o interesse preponderante na sua normatização seria da União e não das municipalidades. Foi com fulcro nestes argumentos que o Supremo Tribunal Federal – STF – entendeu por bem, sob a égide da normatização tributária complementar do Município e da União, afastar a competência daqueles para tributar os serviços de comunicação, competência esta que vinha regulada no Decreto-Lei nº 834/69.<sup>23</sup>

Em 1987, os municípios tentaram, mais uma vez, reavivar esta competência, por meio da descrição limitada dos serviços de telefonia trazida na Lei Complementar nº 56. Melhor sorte não obtiveram. O STF manteve a posição de intributabilidade dos serviços de comunicação pelo ISS pelo fato de, por sua própria natureza, tais serviços potencialmente extravasarem os lindes dos territórios municipais.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Diferentemente da União, como se viu, os Municípios trataram de legitimar a competência estatuída na CF/67, fazendo incluir esta regra de incidência no DL nº 834/69.

<sup>24</sup> É o caso, por exemplo, do RE 90.749/BA (DJ 03.07.79, p. 5.154) e do RE 91.813/SC (DJ 17.10.80, p. 8.293).

## **Capítulo IV – A Significação da voz “Comunicação”. Matriz Constitucional atual. Competência dos Estados para a Tributação da Prestação dos Serviços de Comunicação.**

### **4.1. O Significado do Termo “Comunicação”. Premissa Necessária.**

Antes de adentrar nos aspectos constitucionais que disciplinam a tributação da materialidade “prestar serviços de comunicação”, é importante tecer algumas considerações acerca do signo “comunicação”, de forma a facilitar a compreensão das idéias expostas neste trabalho.<sup>25</sup>

O presente estudo parte do conceito técnico de comunicação, ou seja, como processo de transmissão de mensagens. Portanto, o foco serão sempre os meios necessários e suficientes para que emissores e receptores possam emitir e receber mensagens, não a compreensão da referida mensagem ou mesmo uma necessária intersubjetividade ou retorno a partir do recebimento desta mensagem ou sinal.

Como se demonstrará adiante, esta é a única interpretação que se mostra em consonância com o Texto Constitucional e com os conceitos por ele pressupostos. Com efeito, não interessa, para o deslinde da questão envolvendo o conceito da voz

“comunicação, como parte do núcleo da regra de incidência tributária, a relação existente entre os sujeitos envolvidos na comunicação. Interessa sim, o correto entendimento da relação jurídica existente entre o tomador do serviço de comunicação e o seu prestador. Nesta relação, a atividade (prestar serviço) se orienta para a disponibilização dos meios necessários ao transporte da mensagem pretendida, o qual, por sua vez, se orienta para a intenção do seu tomador.

Em outros termos, a utilidade pretendida pelo emissor da mensagem deverá ser sempre o encaminhamento desta, independente do seu conteúdo. Noutra banda, a atividade em favor dele praticada é apenas relacionada a este transporte. Compreensão, troca, intersubjetividade, informação, bilateralidade são, então, elementos estranhos à prestação do serviço de comunicação, apto a fazer incidir o ICMS-comunicação. Esses elementos são importantes para o conceito linguístico, filosófico ou léxico, mas não para a interpretação da norma tributária em comento.<sup>26</sup>

Como se verá nas páginas seguintes, onde serão definidos os conceitos de serviços de radiodifusão, publicidade e telecomunicações, será mais fácil perceber que a bilateralidade e a compreensão da mensagem recebida são relevantes, no contexto constitucional, apenas para a incidência de regras sobre o controle da veiculação de conteúdo através dos meios de comunicação. Numa sociedade cada vez mais complexa, o Estado precisa assumir papel de orientação e controle de acesso a certos conteúdos, os

---

<sup>25</sup> Significação é a relação entre signo e o fenômeno cuja representação a palavra provoca em nossa mente. Cf. GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al Conocimiento Científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1998, p. 19.

<sup>26</sup> O conceito de comunicações retirados do Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa é dado como a “ação de transmitir uma mensagem e, eventualmente, receber outra mensagem como resposta.” No Dicionário de Linguística, exurgem fortes os conceitos de troca e intercâmbio humano ao definirem o vocábulo “comunicação”. Cf. HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001 e DUBOIS, Jean ET AL. *Dicionário de Linguística*. São Paulo: Cultrix, 1998.

quais acabam por influenciar condutas que, em determinada conjuntura histórica, pode-se querer restringir ou estimular. Diferentemente, as regras atinentes à prestação dos serviços de comunicação, entendidos como meios de transporte de mensagem, são bem mais flexíveis, na medida em que não se relacionam com o conteúdo transportado e, por isso, são absolutamente irrelevantes para a compreensão da mensagem e oferecimento de resposta a ela.

Para a análise da competência tributária para cobrar ICMS sobre serviços de comunicação, necessário se faz, pelo exposto, não a verificação daqueles elementos mencionados, mas a identificação das materialidades atinentes à infra-estrutura necessária e suficiente para o transporte do sinal ou da mensagem, a atividade desenvolvida neste mister, bem como o seu custo e características.

#### **4.2. Da Competência Tributária.**

O sistema tributário tem a sua organização pautada na Constituição Federal. Não poderia ser diferente. O legislador constituinte originário optou por descrever analiticamente os preceitos atinentes ao Direito Tributário ao invés de laborar de forma sintética, traçando os princípios básicos, como fez, por exemplo, o legislador constitucional norte-americano.

Esse procedimento, se por um lado não permite que o legislador infraconstitucional, com a celeridade necessária, faça as devidas atualizações e adaptações

no sistema positivo, por outro institui um verdadeiro “estatuto do contribuinte” em nível constitucional, conforme afirma o professor Roque Carrazza.<sup>27</sup>

Na sistemática constitucional, o legislador prescreve as competências dos entes políticos e os critérios para sua imposição. Com base nessas normas, poderá o legislador infraconstitucional exercer o seu poder tributante privativo, criando as figuras tributárias cujos elementos norteadores deve sacar do Texto Magno.

Nunca é demais insistir que a competência tributária é norma jurídica de estrutura, cujo *habitat* é a Constituição Federal. É a aptidão das pessoas políticas para criar normas que inovem o ordenamento. Como tal, deve ser entendida como juízo de valor que organiza as bases para a criação de tributos.

Carlos Maximiliano ensina os efeitos da descrição legal de certa competência:

Competência não se presume, entretanto, uma vez assegurada, entende-se conferida com a amplitude necessária para o exercício do poder do desempenho a que se refere à Lei.<sup>28</sup>

No que tange ao direito tributário, a Lei mencionada por esse jurista é a própria Carta Maior, que assume foros de especificidade diante de uma lei infraconstitucional no ordenamento jurídico brasileiro.

---

<sup>27</sup> Roque Antônio Carrazza ensina: “Define-se o estatuto do contribuinte, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado (aqui utilizado na sua acepção mais ampla e abrangente – entidade tributante). E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, por ventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 265).

<sup>28</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo: Forense, 1984, p. 265.

Acontece que, em certos casos, existem fatos jurídicos que não estão perfeitamente delimitados no espaço ou cujos conceitos não estão plenamente descritos na Constituição e quiçá na legislação tributária. Nesses casos, cabe ao intérprete a busca, no plexo de normas à sua disposição, das prescrições que incidam sobre o fato jurídico em referência, integrando-as, quando for o caso, de modo a extirpar qualquer lacuna do ordenamento jurídico.

Tácio Lacerda Gama, em excelente obra sobre a competência tributária, expõe as três técnicas para a sua atribuição. A primeira seria aquela consistente na qualificação de sujeitos competentes pela indicação de certas materialidades. A segunda, dar-se-ia ao vincular-se um sujeito competente a uma finalidade. A terceira, por seu turno, dar-se-ia pela vinculação do sujeito competente não apenas uma materialidade, mas também uma finalidade. Ao explicar a primeira técnica, aplicável ao ICMS-Comunicação, o professor da PUC/SP reconhece que:

A outorga de competências para a criação de tributos que incidam sobre certas materialidades é feita em termos de sentido vago e não raramente ambíguo. Que se pode entender por “renda”, “serviço” ou “faturamento” é tema de acirrados debates, estando, em muitos casos, na raiz de controvérsias relativas à constitucionalidade ou à inconstitucionalidade de impostos e contribuições.<sup>29</sup>

A busca da melhor interpretação – mais legítima – da norma implica não apenas em reconhecer que a mesma estabelece apenas contornos e, por isso mesmo, seu núcleo permite mais de uma interpretação, mas também a necessidade de se entender que os sentidos sacados do texto são construídos a partir do confronto entre vários outros

---

<sup>29</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 227.

textos. A mensagem da norma está sempre em contato com a de outras normas e, numa acepção mais ampla, com construções doutrinárias, jurisprudenciais e sociais.<sup>30</sup>

Tácio Lacerda Gama colaciona Marcelo Neves para concluir que:

A possibilidade de mais de uma decisão justificável à luz de princípios e regras constitucionais parece-me evidente. O problema está em exatamente delimitar as fronteiras entre as interpretações justificáveis e as que não são atribuíveis aos textos constitucionais e legais no Estado Democrático de Direito. Como veremos, não se trata de limites estáticos, uma vez que metamorfoses normativas sem alteração textual podem conduzir à mudança das fronteiras entre os campos das interpretações legítimas e ilegítimas.<sup>31</sup>

José Eduardo Soares de Melo, mencionando as idéias de Michel Temer, afirmou que o fato de uma dada norma buscar o seu fundamento de validade numa norma superior traduz o princípio da hierarquia.<sup>32</sup> Ao mesmo tempo em que é correto afirmar que a lei ordinária é o veículo introdutor por excelência das espécies tributárias, esta criação precisa respeitar os limites constitucionais. A hipótese de incidência tributária, ao traçar as características que um fato jurídico deve possuir para desencadear os efeitos tributários correlatos, precisa prescrever algo que se encaixe na regra constitucional de competência. Para facilitar o entendimento do que aqui se quer dizer, pede-se licença para a colação de um exemplo prático, útil para a compreensão do tema:

O legislador constitucional elegeu a renda como fato apto a gerar efeitos tributários, que consistem na possibilidade de recortar, da sua dimensão, parcela a ser destinada à União, por meio do que se chamou de imposto sobre a renda. Esta

---

<sup>30</sup> “É, também, deste diálogo, que se articulam cadeias de argumentação para legitimar esta ou aquela definição e, por força disso, produzem-se situações de harmonia ou conflitos de interesse.” (Ob. Cit., p. 297).

<sup>31</sup> Ob. Cit. p. 293.

<sup>32</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto Sobre Serviços de Comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 07.

disposição de normas conforma vários comandos que precisam ser seguidos pelo legislador ordinário, o qual não pode, por exemplo, pretender delegar a competência para tributar a renda para Estados ou Municípios. Também fica a ele vedada a eleição de uma hipótese de incidência que não se encaixe no conceito de renda.<sup>33</sup>

No caso dos serviços de comunicação a primeira reação do intérprete, diante das normas constitucionais tributárias que tratam do tema, é verificar que o arcabouço legal não trata de serviços de telecomunicações, mas de serviços de comunicação. A diferenciação, com uma leitura mais atenta do próprio texto constitucional, já se pode dizer não ocasional. Sim, porque está expressa no § 3º do art. 155 da CF/88 uma norma de imunidade cujo elemento nuclear é a prestação de serviços de telecomunicações. Ou seja, no próprio tópico atinente à Ordem Tributária, o legislador previu e estabeleceu normas para ambos os conceitos mencionados.

Então, a duas conclusões o intérprete pode chegar pela simples leitura dos enunciados lançados no Texto Constitucional, reunidos na Ordem Tributária. Primeiro: que as normas que disciplinam os serviços de telecomunicações, exaradas pelos órgãos reguladores, e mesmo pelo legislador ordinário, não se prestam a definir efeitos tributários, ressalvada a imunidade especificamente comentada, mas sim limites e conceitos relevantes para o exercício da fiscalização e regulamentação da prestação dos

---

<sup>33</sup> “Efetivamente, a ordenação constitucional brasileira se caracteriza por enumerar quase exaustivamente os tipos – jurídicos – de impostos, reparti-los por grupos e atribuí-los privativamente à União, ou aos Estados, ou aos Municípios – formando um conjunto sistemático de disposições que se costuma denominar de discriminação de rendas.” (ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1966, pp. 143-44).

“Se a constituição se refere a uma figura de direito privado, sem ela própria a alterar, para efeitos fiscais, incorpora ao direito tributário aquela figura de direito privado, que, por conseguinte, se torna imutável para o legislador fiscal ordinário, porque se converteu em figura constitucional.” (SOUZA, Rubens Gomes de. *Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional*. In: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975, p. 379.

serviços de telecomunicações. Segundo: que é preciso, diante da primeira constatação, desenvolver um conceito tributário de comunicação, de forma a se criar e divisar o núcleo da materialidade que fará gerar a obrigação tributária.

Aqui, mais uma vez, revela-se sobremaneira importante a teoria dos sistemas sociais de Luhmann. O conceito e regras elaborados pelo sistema que regula as telecomunicações podem ser apenas entendidos como *inputs* a serem analisados e traduzidos pelas regras e princípios do sistema tributário, de maneira a oferecer resposta quanto à definição dos efeitos próprios deste sistema – tributação – àquela realidade de fato.

Humberto Ávila ensina que “o modelo tributário instaurado pela Constituição não é um modelo de concreção, entendido como modelo formado por conceitos que não possuem definição anterior ao próprio processo de aplicação individual, mas um modelo de previsibilidade, ou pelo menos de previsibilidade mínima”. Para o professor gaúcho, “se forem conjugados os princípios da segurança jurídica, da legalidade, da irretroatividade etc. verificar-se-á uma opção por um modelo não de concreção a posteriori, mas de conhecimento prévio e mínimo das obrigações a que o particular estará sujeito no futuro”.<sup>34</sup>

Para a correta inteligência do sistema tributário nacional é mister que se tome muito cuidado com os conceitos indeterminados. Estes, se por um lado podem garantir uma maior eficácia na aplicação da norma aos casos práticos, por outro, não se coadunam

---

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. *A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda construída a partir da Constituição*. RDT v. 77. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 78.

com os princípios vetores do sistema tributário.<sup>35</sup> A densidade normativa, aqui, revela-se de importância capital para a regulação dos efeitos tributários dos negócios jurídicos.<sup>36</sup>

Em outros termos: por mais que se reconheça que o direito tributário, como subsistema jurídico, é a ponte de ligação deste com o sistema econômico, as normas e as expectativas daquele não geram elementos neste. Não haverá, como já se disse, nenhum evento juridicamente relevante cuja normatividade derive do ambiente, já que a variação só adentra no sistema jurídico por meio de seus próprios códigos e programas.

Muito se discute acerca da relação entre os conceitos de prestar serviços de telecomunicações e prestar serviços de comunicação. Para uns, a relação seria de gênero e espécie; para outros, seriam conceitos secantes. Há, ainda, os que defendem que o

---

<sup>35</sup> “Nos ramos do direito onde a segurança jurídica prepondera sobre qualquer outro valor, deve-se adotar sempre a legalidade em sentido estrito. É o caso do direito tributário, do direito penal e do direito civil, no que concerne aos direitos reais. (...) Agora a pergunta, seriam admissíveis impostos atípicos ou inominados? Ora, o que confere equilíbrio às partes na relação jurídico-tributária é que tanto o contribuinte quanto o poder estatal se submetem igualmente à lei, e esta não pode trazer conceitos abertos, a fim de permitir que o poder de tributar a aplique de acordo com os seus interesses. As relações jurídicas heterônomas, como é a tributação, impedem o raciocínio tipológico. (...) Concluindo: o princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido próprio. Em primeiro lugar, porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica na relações entre os cidadãos-contribuintes e o Poder Fiscal. Além disso, em um Estado Federal como é o Brasil, a rígida repartição de competências exige conceitos determinados, exclusivos e fechados, a fim de se evitarem conflitos entre as pessoas políticas titulares do poder de tributar, bem como impedir que os contribuintes sejam duplamente tributados pela prática de um mesmo fato.” (MANEIRA, Eduardo. “Princípio da Legalidade: Especificação conceitual x tipicidade.” In: *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt* n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p.p 57-8).

<sup>36</sup> O STF já teve a oportunidade de, no julgamento do RE 1.600/DF, que teve o Ministro Nelson Jobim como Relator para lavra do Acórdão, enfrentar esta questão e concluir que “a lei complementar, ao veicular regras disciplinadoras dos conflitos de competência em matéria tributária e ao dispor sobre normas gerais de direito tributário, deve fazê-lo, de modo apropriado, disciplinado, com inteira adequação à realidade fática ou econômica sobre a qual deva incidir, sob pena de comprometer a sua própria razão de ser, frustrando, por completo, a realização das finalidades a que se refere o art. 146 da Constituição da República. (DJU 20/06/2003)”.

conceito de comunicação tratado no Título VI da Carta Constitucional se referiria a um conceito restrito que deveria se orientar para o de telecomunicações.<sup>37</sup>

Esta discussão parece, contudo – pedindo as necessárias licenças –, pouco relevante. O que é importante entender é: o conceito determinante para a compreensão do fenômeno tributário é o de “prestar serviços de comunicação”. Todo o resto pode e deve ser estudado como elemento extrínseco ao subsistema jurídico tributário, que pode, é certo, orientá-lo e até influenciar alterações por parte deste, mas nunca determinar a referida incidência. É certo, como já se mencionou, que os sistemas sociais parciais se comunicam entre si e, desta sorte, as regras atinentes a outros subsistemas jurídicos influenciam o direito tributário. Acontece, contudo, que este último possui regras e princípios próprios, que devem ser considerados para a interpretação dos efeitos que suas normas cominam. Na subsunção do fato à tais normas, em primeiro lugar, se faz necessária à contextualização do mesmo a estes elementos próprios de cada subsistema.<sup>38</sup>

Outro elemento importante a ser considerado, quando se analisa a matriz constitucional que informa a tributação dos serviços de comunicação, diz respeito à sua inserção, a partir da Carta de 1988, na competência dos Estados da Federação e do Distrito Federal, juntamente com a prestação dos serviços de transporte transmunicipais.

---

<sup>37</sup> André Moreira, acaba por elaborar doutrina que enxerga os conceitos em tela como secantes. Em outras palavras, haveria serviços que seriam, ao mesmo tempo, de telecomunicações e de comunicação, com os efeitos comuns a cada qual, mas também haveria serviços que só se encaixariam num ou noutro conceito. (*A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.) Humberto Ávila, em parecer inédito elaborado a pedido de L & C Outdoor Comunicação Visual Ltda., defende a necessária limitação do conceito de comunicação ao de telecomunicações. (*Parecer inédito*. Porto Alegre, 2007)

<sup>38</sup> “(...) a LGT se vocaciona a regular a realidade de um determinado setor da atividade econômica utilizando-se dos conceitos que entende pertinentes para bem disciplinar as atividades neste campo. Mas ela não é uma lei tributária.” (GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 134)

Se por um lado tem que ser realçada a pressão que os Estados exerceram sobre a União na elaboração do texto constitucional, visando a uma maior autonomia financeira como entes políticos, não é menos certo que, sob o ponto de vista jurídico, essa alteração acabou deturpando fortemente a essência do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, o que demandaria, no mínimo, alterações normativas suficientes para adaptação do arcabouço disciplinador apenas de operações de circulação de mercadorias para um outro, capaz de melhor prever e aplicar-se à prestação de serviços.

Toda a construção legislativa, doutrinária e jurisprudencial acerca do ICM, como não poderia deixar de ser, possuía forte matiz física. Melhor dizendo: as normas que disciplinavam a incidência tributária sobre as operações de circulação de mercadorias pressupunham a circulação física de bens comercializáveis. Neste sentido é que a doutrina e a jurisprudência, a título de exemplo, desenvolveram a tese do estorno de débito do imposto, com a consequente devolução da mercadoria comercializada ou a prova de sua destruição física. Na mesma senda, a discussão acerca do direito ao crédito proveniente das aquisições de insumos para a produção de bens, que acabou se orientando para o critério físico como informador da técnica constitucional da não-cumulatividade.

O certo é que, diante das vicissitudes da prestação de serviços, informada pelo consumo concomitante à prestação da utilidade fruível, bem como por sua intangibilidade, resta evidente que as construções aplicáveis à tributação de operações com mercadorias não são suficientes para que se dêem as respostas necessárias à tributação regular da prestação de serviços.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Para que se entenda esta afirmação, é importante perceber a diferença entre processo e produto. No serviço de alfaiataria, por exemplo, o serviço prestado é o de transformar um pedaço de pano na roupa encomendada, ao invés de, simplesmente, adquiri-la pronta numa loja. O serviço, neste caso, não é consumido com a entrega da roupa, mas no desenvolvimento da atividade consistente em fazê-la.

Neste contexto, o recurso às experiências demonstradas e construídas para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISQN parece muito mais importante que a mera tentativa de aplicação do que já foi produzido para o ICM à nova realidade do ICMS, quando diante da matéria “prestação de serviço”.

Por todo o exposto, a conclusão que exsurge cristalina é que o legislador constituinte de 1988 outorgou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar os serviços de comunicação, extirpando-a da União. Quanto aos Municípios, a eles foi outorgada a competência para tributar os serviços de qualquer natureza, exceto aqueles previstos na competência estadual.<sup>40</sup> Esta moldura normativa constitucional, mormente em relação à convivência de uma norma de exceção tributária estadual ante norma genérica de tributação de serviços por parte dos Municípios, acabou criando áreas de atrito entre estes entes políticos, como se verá adiante.

#### **4.3. Análise das Normas Constitucionais que Disciplinam a Prestação dos Serviços de Comunicação e a sua Tributação.**

A competência constitucional dos Estados Federativos para tributarem a prestação de serviços de comunicação está delineada no art. 155, II da CF/88, assim redigido:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal, instituir impostos sobre:

---

<sup>40</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

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 primeira conclusão que se pode tirar do referido excerto é a de que a competência tributária estadual incidirá sobre uma atividade econômica consistente na “prestação de serviços de comunicação”. Não basta, então, acontecer a comunicação; é necessário, também, o oferecimento, mediante pagamento, por parte de um terceiro, dos meios necessários e suficientes para que a comunicação ocorra.<sup>41</sup> Só assim haverá uma utilidade econômica oferecida a alguém, para que este se comunique.<sup>42</sup>

Conceituar “serviço” sempre foi um desafio para a doutrina jurídica. Pretender estabelecer limites a algo intangível não é tarefa das mais fáceis, mormente quando se tem que delinear este conceito para fins de determinação de uma incidência tributária. O certo é que o vocábulo “serviços” chama para si o verbo “prestar”. Toda e qualquer conceituação que já se pretendeu fazer de “serviço” sempre partiu da premissa de que o mesmo se caracteriza como sendo atividade imaterial, onerosa, que alguém realiza em benefício de outrem. Os termos “atividade” e “prestação” parecem ser imanentes ao vocábulo “serviço”, que perde a importância se analisado isoladamente.

Neste diapasão, a atividade ou prestação revela-se de curial relevância ao analisar a regra de incidência em tela. Vê-se, pois, que a existência de uma atividade

---

<sup>41</sup> “(...) uma condição necessária para que se produza um acontecimento determinado é uma circunstância em cuja ausência o evento não possa ocorrer. (...) Uma condição suficiente para a ocorrência de um evento é uma circunstância em cuja presença o evento deve ocorrer. (...) Podem existir numerosas condições necessárias para a ocorrência de um evento, e todas elas devem estar incluídas na condição suficiente.” (COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 329)

<sup>42</sup> “(...) comunicação” não pode se entendido no sentido lato, simplesmente porque, desta maneira, poder-se-ia incluir na regra de incidência do ICMS-comunicação o ato de conversar ou mesmo as comunicações mediúnicas”. (COELHO, Sacha Calmon. “Tributação na Internet.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 105)

(prestação) voltada para um terceiro é elemento necessário para a tributação da realidade econômica que tem os serviços como núcleo.<sup>43</sup>

O conceito em questão é suficiente para abrangar não apenas a prestação de utilidades materiais (construção de uma obra de engenharia) como imateriais (serviços prestados por profissionais liberais). Aliás, Eduardo Botallo, colacionando Misabel Derzi, afirma que mesmo quando a prestação de serviços concretiza-se em utilidades materiais, o fazer haverá de prevalecer sobre o dar.<sup>44</sup>

Interessa pontuar, então, que a locação de serviço não pode ser confundida com a locação de coisa. Nesta, alguém promete atribuir a outrem o uso ou usufruto de uma coisa já existente. Daí a sua entrega constituir parte da obrigação assumida. Naquela, promete-se uma prestação de trabalho ou resultado de trabalho. Interessa, neste caso, como se afirmou, a utilidade imaterial oferecida. Essa é a prestação a ser exigida.<sup>45</sup>

Na prestação de serviços de comunicação, o que se tem é, justamente, o oferecimento de uma utilidade material, qual seja, o estabelecimento das condições materiais necessárias e suficientes para o transporte de informações para o destino selecionado, conquanto este seja compatível com o sistema de comunicação. Nessa esteira, a instalação da infra-estrutura necessária será óbvia e logicamente remunerada pelo preço cobrado dos utentes dos serviços. Sob o ponto de vista econômico, esta afirmação é de hialina clareza. Sob o ponto de vista jurídico, entretanto, existe relevante controvérsia sobre se os valores cobrados do usuário para remunerar o investimento feito

---

<sup>43</sup> BOTALLO, Eduardo. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 79-80.

<sup>44</sup> Eduardo Botallo, *O ISS e a LC 116*, p. 79.

<sup>45</sup> MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, Tomo XL. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962, p. 35.

para a prestação do referido serviço estariam ou não abarcados na base de cálculo do ICMS-comunicação, isto é, no “preço do serviço” para fins de sua incidência.<sup>46</sup>

#### **4.3.1. Da Extensão do Conceito de “Prestar Serviços de Comunicação”.**

Da norma inserta no enunciado do art. 155, II, da CF/88, ainda se podem extrair outras conclusões. Prestar serviço de comunicação é oferecer utilidade fruível ao tomador, mediante cobrança de um preço. O preço, no caso, necessariamente será formado pelos custos atinentes à disponibilização da infra-estrutura necessária para a sua prestação.

Para ilustrar o que se quer afirmar, tome-se o exemplo de um escritório de advocacia Alfa, que recebe um pedido de envio de proposta para prestação de serviços advocatícios consistentes na disponibilização de equipe técnica treinada para, mediante remuneração mensal fixa, responder, por escrito, a consultas que lhe venham a ser formuladas pelo tomador.

Na formação do seu preço, certamente o escritório levará em consideração o custos dos seus advogados e outros empregados, as despesas relacionadas à manutenção do escritório (luz, telefone, água, papel, locação de equipamentos etc.), embutirá uma expectativa razoável de lucro e, munido destas informações, elaborará e enviará a proposta requerida. Nesta formação, certamente o escritório proponente estimará quantas

---

<sup>46</sup> A LC n. 87/96, no seu art. 13, estabelece que: “A base de cálculo do imposto (ICMS) é: (...) III – na prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço.”

horas gastaria para atender as demandas que aquele futuro cliente lhe faria e o tempo médio incorrido para respondê-las.

Ainda no exemplo dado, considere-se a hipótese de que, num dado mês, nenhuma consulta venha a ser feita ao escritório de advocacia pela empresa tomadora. Entretanto, ainda assim faria jus à remuneração mensal ajustada, até porque estas foram as bases do contrato assinado que teve, como causa, toda a estrutura de custo do escritório para manter-se de prontidão durante todo o mês.

Do exemplo acima pergunta-se: neste dado mês, em que houve auferimento de receita sem contrapartida de consultas realizadas pelo tomador do serviço, poder-se-ia defender a não incidência daquele hipotético tributo sobre a prestação de serviços advocatícios?

Seguindo no mesmo exemplo, imagine-se que o mesmo escritório de advocacia Alfa tivesse, inicialmente, sugerido estrutura de preços diferente. Para tanto, a sua proposta ostentava condição em que se cobraria um preço por hora trabalhada mais alto do que aquele da proposta do “partido mensal”, porém, estabelecendo-se que a cobrança se daria apenas quando efetivamente realizadas consultas e oferecidas respostas.

Nesse caso, parece óbvio que se, em determinado mês, nenhuma consulta viesse a ser recebida e respondida, não haveria que falar-se em remuneração pela prestação de serviços advocatícios.

A questão que se coloca é: a liberdade de organização e formatação da proposta pelo escritório de advocacia, no exemplo acima, é suficiente para determinar a natureza das receitas que ele auferir e, conseqüentemente, a tributação das mesmas? E

mais. A formatação de uma proposta comercial poderia ensejar a alteração das bases para a identificação dos elementos caracterizadores da materialidade tributável?

Parece que a resposta à indagação acima só pode ser negativa. O preço do serviço prestado e qualquer etapa de circulação econômica são diretamente informados pelos custos e despesas que contribuem para a sua realização. Na proposta comercial oferecida no exemplo acima, à evidência, estavam computados os custos da manutenção de uma estrutura (pessoal e física) à disposição do tomador, para consultas que vierem a ser feitas. O fato de essa infra-estrutura vir a ser remunerada de forma fixa ou a cada hora incorrida não desnatura a natureza da utilidade material oferecida.

Prestar serviços de comunicação, neste diapasão, deve ser entendido como a disponibilização por um terceiro, desvinculado do conteúdo da mensagem que se quer comunicar ou transmitir, dos recursos necessários e suficientes para que a comunicação aconteça. O preço do serviço, no caso, será maior ou menor de acordo com a qualidade, velocidade, segurança, tempo de uso em relação ao referido transporte de sinais etc.

No que concerne aos serviços de comunicação, o seu prestador tem que ser um terceiro que oferece os meios por ele mesmo produzidos ou custeados para alguém que queira comunicar algo. Trata-se, *in casu*, de uma obrigação de resultado, como defende doutrina civilista de escol. O que importa é a verificação do alcance do resultado pretendido e contratado. Assim, o estabelecimento do canal adequado para que a mensagem seja transportada é o que precisa ser percebido para a identificação do núcleo de incidência do ICMS-comunicação.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> VENOSA, Silvio S. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p.77-78.

Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari já afirmavam que “presta serviço de comunicação não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas sim aquele que realiza uma atividade consistente em dar condições materiais para que uma relação comunicativa (transmissão de mensagens entre interlocutores) se instaure. Assim, presta o serviço aquele que cuida de fornecer a infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitam tal relação. É o caso, dentre outros, dos serviços de telefonia e telegrafia”.<sup>48</sup>

Não parece coerente, nesse sentido, preconizar-se que a comunicação precisa efetivamente acontecer para que se entenda prestado o serviço de comunicação. Perceba-se que, desde a Lei nº 4.117/62, a bilateralidade é circunstância irrelevante para a formação do conceito comunicação. A transmissão e a recepção de mensagens são atos unilaterais e autônomos na descrição do fenômeno comunicação. Em outras palavras: o tomador do serviço pode ser tanto aquele que contratou o prestador para enviar os seus sinais como aquele outro que deseja recebê-los. A relação jurídica entre tomador e prestador, nestes casos, revela-se hígida quando a mensagem é transmitida pelo emissor ou recebida pelo prestador, até porque alheio ao conteúdo da mensagem. Pouco importa se houve a compreensão da mesma, mas apenas se os sinais foram transmitidos ou recebidos em sua íntegra e aptos a serem captados.

Outro exemplo ajuda a entender a questão posta. É comum, em condomínios edilícios, que os mesmos firmem com empresas especializadas em manutenção de elevadores contratos anuais ou bianuais, com pagamentos mensais, consistentes na garantia de manutenção constante daqueles equipamentos. Nestes casos, as

---

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio; LORENZO, Anna Paola Zonari de. “ICMS materialidade e Princípios Constitucionais”. In: Ives Gandra Martins (Org.). *Curso de Direito Tributário*, v. 2. Belém: CEJUP,

ditas empresas especializadas apenas cobram, complementarmente, algumas peças extras não previstas naquele contrato geral de manutenção, estando, de resto, a maior parte dos serviços incluída no contrato anual ou bianual.

Outra forma de se contratar a referida manutenção de elevadores é aquela pontual, onde as empresas especializadas cobram pelos serviços realizados e as peças comumente trocadas a cada vez que são chamadas.

Mais uma vez, indaga-se: em ambos os casos há prestação de serviço de manutenção de elevadores ou apenas no último caso, quando a manutenção é efetivamente realizada? Parece evidente que, tanto numa hipótese como na outra, as receitas mensais auferidas são consideradas receitas de prestação de serviço de manutenção de elevadores, subjacentes ao contrato com este mesmo objeto firmado pelas partes.

#### **4.3.1.1. Dos Valores de Trato Sucessivo Cobrados como Forma de Remunerar o Investimento Realizado pelos Prestadores de Serviço de Comunicação. Aspectos Jurídicos Tributários.**

No caso da prestação de serviços de comunicação a atividade desenvolvida pelo prestador e a utilidade oferecida ao tomador é justamente o transporte das informações para o destino solicitado.<sup>49</sup> O contrato de prestação de serviços de

---

1993, p. 155.

<sup>49</sup> Gabriel L. Troianelli, em Seminário da ABETEL realizado no RJ, em 2008, já afirmava que não parece ter sido obra do acaso a inclusão dos serviços de comunicação e transporte, juntos, na competência dos Estados. Para ele, há uma nota característica de ambos que pode ter fundamentado a opção do legislador constituinte, qual seja, justamente, o fato de, em ambos os serviços, o prestador é indiferente ao conteúdo da mensagem, prestando-se apenas a fazer o seu transporte para o destino solicitado.

comunicação é, assim, firmado entre o tomador e o prestador de serviços com o intuito de garantir àquele a possibilidade de acessar e ser acessado por quem quer que esteja vinculado a uma rede de comunicações compatível com a sua.

Carlos Ari Sundfeld diz que:

Existe um complexo sistema de redes e equipamentos para conferir ao usuário do serviço de telefonia fixa a possibilidade de originar e receber chamadas. É justamente o custo da manutenção desse complexo sistema que a cobrança de assinatura mensal visa remunerar. (anexo 03, item 2.2 do contrato de concessão).

Ademais, é de se ressaltar que a manutenção do serviço ao usuário constitui, por si só, prestação efetiva deste serviço, ao contrário do que faz supor a alegação de abusividade.

Não é correta a suposição de que o serviço de telefonia só é prestado quando o usuário realiza uma chamada telefônica. O fato de estar conectado a uma imensa rede de comunicações constitui, indiscutivelmente, uma prestação de serviço. Deveras, o serviço de telefonia local propicia que seu usuário seja acessado por diversas pessoas, inclusive de fora da rede de telefonia local. Assim ocorre quando se recebe uma chamada de telefone móvel, de usuários de outros estados da federação e até mesmo de países diferentes. O serviço de telefonia local, portanto, além de ser um meio de comunicação local, constitui uma forma de se tornar acessível ao grande sistema de telefonia existente em todo o mundo.

É inegável que tudo isto produz um custo às prestadoras. Custo que não é suportado apenas quando o usuário origina chamadas locais (cobradas na conta de telefone local, por intermédio do sistema de pulsos). Necessário se faz, também, cobrir os consideráveis custos de manutenção da rede. Rede esta que lhe proporciona a facilidade de estar acessível; de receber chamadas telefônicas de qualquer parte. Este é o benefício que se extrai de ser usuário de serviço de telefonia local, mesmo que não se tenha originado uma chamada local sequer.

Ao fixar preço mínimo a ser cobrado mensalmente (assinatura do serviço), o regulador está, na verdade, buscando estabelecer uma quantia que seja suficiente para remunerar os custos envolvidos na manutenção dessa complexa estrutura, bem como de outros custos fixos, que permitem a existência de uma rede de telefonia local.

Tais comodidades, por óbvio, não são auto-sustentáveis. Os recursos para sua manutenção provêm da integralidade da estrutura tarifária prevista nos próprios contratos de concessão, especialmente da tarifa de assinatura. Ademais, a assinatura é cobrada em função de efetiva prestação do serviço de telefonia fixa, que ocorre independentemente da originação de chamadas locais. Faz parte do serviço - sendo causa, inclusive, de altos custos para a concessionária - a manutenção de toda a rede física de telefonia local, que proporciona ao usuário a facilidade de estar conectado a toda complexa rede de comunicações telefônicas.<sup>50</sup> (os grifos não são do original)

---

<sup>50</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. *Parecer Inédito* (sem título). São Paulo, 2005.

Esta atividade de transporte de sinais de voz e dados, diferentemente do que ocorre nos serviços de transporte transmunicipais, é mais difícil de ser visualizada. Isso porque, no serviço de transporte de mercadorias e cargas, o transportador apenas disponibiliza o meio, sendo a infra-estrutura de transporte consistente em outros bens que irradiam diversos efeitos jurídicos.<sup>51</sup> No caso dos serviços de comunicação, normalmente, os prestadores do serviço providenciam os meios e a infra-estrutura para que as informações (sinais) sejam enviadas e recebidas.

As vias consistentes em cabos, fibras óticas ou mesmo espectros de radiofrequência, são a infra-estrutura básica e necessária para a prestação do dito serviço.<sup>52</sup> Ela fica constantemente “acesa” ou eletro magnetizada, de maneira a garantir o transporte dos sinais, que, no caso, serão necessariamente transportados por meio de *bits* ou “pacotes”, decodificados ao chegarem ao seu destino.

O investimento na expansão e manutenção de toda essa rede de comunicações é bastante relevante e, como não poderia deixar de ser, representa importante componente no preço cobrado aos usuários do serviço de comunicação. As formas de remuneração, entretanto, são diversas. Há aqueles que cobram valores mais baixos pelo tempo que o utente do serviço se utiliza dessa estrutura (entendida como parte da utilidade material contratada) para se comunicar, além de um valor fixo pela disponibilidade dessa infra-estrutura. Há outros que preferem se remunerar apenas pelo tempo de uso da mesma, cobrando, por isso, valores maiores por períodos de tempo

---

<sup>51</sup> Ou será que alguém duvida de que no preço do frete de transporte rodoviário de cargas, seja ele cobrado por trajeto ou de forma fixa mensal, não estão embutidos os custos de manutenção do veículo?

<sup>52</sup> Com efeito, além da outorga de uso das radiofrequências, para a prestação dos referidos serviços de comunicação, às concessionárias de serviços outorgou-se os meios de rede, como bens reversíveis, porque intrinsecamente associados à sua prestação. Para as prestadoras de serviços de interesse coletivo,

medidos. Na estruturação de suas ofertas, com efeito, os prestadores de serviços de comunicação são livres, conquanto não infrinjam as normas regulatórias expedidas pelas Agências Reguladoras.<sup>53</sup>

Dizer que o valor fixo cobrado dos tomadores do serviço de comunicação para remunerar os investimentos feitos na infra-estrutura necessária à prestação dos mesmos não integra o preço do serviço, para fins de incidência do ICMS-comunicação, é deturpar toda a ordem econômica que informa a formação de preços no mercado. Além disso, seria abrir oportunidade para que o empresário tivesse liberdade para organizar os seus serviços de forma a escapar da incidência tributária. Sim, porque bastaria que ele reformulasse a sua oferta, de modo a reduzir o preço pelo tempo de uso do serviço e aumentar o preço daquele valor fixo mensal cobrado pela disponibilidade do mesmo para que o imposto incidisse apenas sobre o primeiro e não sobre o segundo.

Não se pode olvidar que o princípio da neutralidade tributária, tão caro aos ordenamentos alienígenas, precisa ser exercido com maior acuidade também no Brasil. O tributo não pode servir como elemento de desequilíbrio entre os componentes econômicos de mercado. Com isso não se está a afirmar que a inteligência tributária tendente à procura da menor carga tributária possível estaria vedada. Na verdade, quer-se demonstrar que não é legítima a interpretação que menoscaba os aspectos econômicos voltados à prestação dos serviços.

---

como já mencionado, estabeleceu-se o direito de acesso às redes alheias, como forma de garantir a prestação dos serviços e a maior competição.

<sup>53</sup> No Ac. 108-04.820, a 8ª Câmara do CC/MF afirmou que “a fiscalização não pode se investir no papel de empresário para julgar a forma pela qual os contribuintes devem gerir os seus próprios recursos”. DJ. 14.11.98. Obviamente, no que tange às concessionárias de serviços, a ANATEL estabelece a necessidade de se disponibilizar o chamado Plano Básico de serviços, para o qual a liberdade de estruturação de propostas fica limitada.

Qualquer argumento jurídico que se pretenda construir de forma absolutamente dissociada do mundo real acaba por torná-lo puramente retórico. A interpretação da norma jurídica, como se disse alhures, precisa estar sempre aberta para a cognição da realidade de forma a produzir as respostas adequadas às suas demandas. O fechamento operativo do sistema jurídico não pode ser levado ao extremo para interpretá-lo como algo isolado, pois, desta forma, as suas respostas serão imprestáveis para regular as condutas e as expectativas normativas.

No caso dos serviços de telecomunicações, há exemplo desta discussão. No Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC regula-se e autoriza-se a cobrança de valores mensais pela disponibilidade do serviço, que se chama “assinatura mensal”. Neste valor está incluída uma franquia de tempo de uso do serviço. Isto é, no valor cobrado a título de assinatura – no STFC – existe uma parcela de tempo em que o usuário frui do serviço sem que dele seja cobrado qualquer valor, além da assinatura mensal.<sup>54</sup> No Serviço Móvel Pessoal – SMP, prestado mediante autorização – nos termos da Lei Geral de Telecomunicações –, não há disciplina normativa para a cobrança desta tal “assinatura mensal”. Assim, os prestadores de serviços por vezes, oferecem planos em que se dá desconto no preço cobrado por período de tempo de uso do serviço, com o consequente

---

<sup>54</sup> Conforme assentado na Súmula 356/STJ, "é legítima a cobrança de tarifa básica pelo uso dos serviços de telefonia fixa". No julgamento que originou a referida Súmula, pode-se destacar os referidos excertos, essenciais para a compreensão do tema em análise: “O fato de existir cobrança mensal de assinatura, no serviço de telefonia, sem que chamadas sejam feitas, não constitui abuso proibido pelo Código de Defesa do Consumidor, por, primeiramente, haver amparo legal e, em segundo lugar, tratar-se de serviço que, necessariamente, é disponibilizado, de modo contínuo e ininterrupto, aos usuários.”

No mesmo sentido, ainda: “No contrato de concessão firmado entre a recorrente e o poder concedente, há cláusula expressa afirmando que, “para manutenção do direito de uso, as prestadoras estão autorizadas a cobrar tarifa de assinatura”, segundo tabela fixada pelo órgão competente. Estabelece, ainda, que a tarifa de assinatura inclui uma franquia de 90 pulsos.”

Destaca-se, por fim, da Ementa do Resp 911.802/RS: “Em face do panorama supra descrito, a cobrança da tarifa de assinatura mensal é legal e contratualmente prevista. A tarifa mensal de assinatura básica, incluindo o direito do consumidor a uma franquia de 90 pulsos, além de ser legal e contratual, justifica-

pagamento de valor mensal fixo, pela manutenção do referido serviço. Em outras palavras, formulam ofertas, atribuindo preço menor por tempo de uso das redes, em troca da cobrança de um valor fixo pela disponibilização destes meios de rede, sem qualquer franquia de uso, até porque, no caso das operadoras de SMP, não há obrigação legal neste sentido.

Em relação ao Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC, o art. 18 da Resolução nº 424/05 da Anatel bem explica a natureza da referida cobrança:

Art. 18 - O plano básico do STFC na modalidade local prestado no regime público é constituído dos seguintes itens tarifários:

(...)

II - Tarifa de assinatura;

(...)

§ 2º - A tarifa de assinatura classifica-se, conforme a classe do assinante, em residencial, não residencial, tronco e especial.

§ 3º - O assinante da classe residencial do plano básico da concessionária do STFC local tem direito a uma franquia mensal de 200 (duzentos) minutos tarifados, que podem ser utilizados nas chamadas locais entre acessos do STFC, não cumulativos para outro período de apuração.

§ 4º - O assinante da classe não residencial ou tronco do plano básico da concessionária do STFC local tem direito a uma franquia mensal de 150 (cento e cinquenta) minutos tarifados, que podem ser utilizados nas chamadas locais entre acessos do STFC, não cumulativos para outro período de apuração.<sup>55</sup>

Por todo o exposto, resta evidente que, tanto num como noutro, incide o ICMS sobre os valores cobrados pela disponibilidade do serviço de comunicação, entendido como forma de remunerar os investimentos da infra-estrutura de redes, essencial para que o transporte de sinais por meio eletromagnético aconteça. Não se está, à

---

se pela necessidade da concessionária manter disponibilizado o serviço de telefonia ao assinante, de modo contínuo e ininterrupto, o que lhe exige dispêndios financeiros para garantir a sua eficiência.”

<sup>55</sup> O art. 3º da Resolução n. 424/05, por sua vez estatui que “para fins deste Regulamento, aplicam-se as seguintes definições: (...) XXIV - Tarifa ou preço de assinatura: valor devido pelo assinante em contrapartida da manutenção da disponibilidade do acesso telefônico de forma individualizada para fruição contínua do serviço”.

evidência, diante de serviço preparatório ou pontual, mas de tarifa de trato sucessivo que visa a remunerar a operadora pela manutenção de infra-estrutura de rede apta à conexão do usuário.<sup>56</sup> Insiste-se em afirmar que isto não que significar que a mera assinatura do contrato de serviço caracteriza a sua prestação. Esta é consistente no estabelecimento e manutenção dos meios de redes tecnicamente aptos ao transporte de sinais.

#### **4.3.1.1.1. Da Doutrina Dissonante.**

Quanto aos argumentos, muito bem expendidos por aquilatada doutrina tributária, acerca da impossibilidade da incidência do ICMS salvo nas situações denominadas “serviços de telecomunicações *stricto sensu*” ou, em outras palavras, quando efetivamente se origina e se recebem chamadas telefônicas, com o devido respeito, não parecem ser os mais corretos, por tudo o que já se disse aqui.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> O Ministro Teori Zavascki e, voto proferido no Resp n. 754.393/DF, afirma que “no caso dos autos, discute-se a incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes da cobrança de assinatura básica mensal na prestação de serviços de telefonia fixa, valores que, como observado, são cobrados em caráter continuado durante toda a vigência do contrato de prestação de serviço e que remuneram uma determinada franquia mensal em chamadas locais e a manutenção dos equipamentos que formam o ambiente de comunicação. Não se trata, portanto, de retribuição eventual por serviço preparatório ou acessório (geralmente caracterizado como um pagamento inicial, fixo e esporádico), mas sim um pagamento continuado correspondente à própria prestação do serviço principal de telefonia. Em razão dessa sua natureza - de preço pela contraprestação do serviço público de telefonia prestado pela concessionária -, o valor da tarifa de assinatura básica integra, sem dúvida, a base de cálculo do ICMS-Comunicação”.

<sup>57</sup> Nesta linha, defendem com acuidade o seu ponto de vista, José Eduardo Soares de Mello, Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros.

Em recente dissertação de Mestrado defendida junto à PUC/SP e ainda não publicada, Rubya Floriani dos Anjos segue na mesma toada, asseverando que: “Em outras palavras, a prestação de serviços de comunicação do art. 155, II da CR/88 é aquela que se dá mediante um contrato oneroso onde o prestador oferece um canal apto a realizar a relação comunicativa entre o emissor e o receptor. Relação que pressupõe a possibilidade de interação e compreensão, o que só se dá com a presença do homem nas duas pontas (emissor e receptor) e que, do ponto de vista negocial, serão sempre os tomadores de serviços.

Roque Carrazza, defendendo esta posição, é enfático ao responder quando, juridicamente, pode-se entender acontecida a prestação onerosa de serviços de comunicação: “Em primeiro lugar, quando há um emissor da mensagem, um receptor da mensagem e, é claro, uma mensagem que ambos compreendam, isto é, que tenha um código comum. Mas não é apenas isso: é mister, ainda, estejam presentes: (a) a determinação do emissor e do receptor da mensagem; (b) a bilateralidade da relação entre ambos; e (c) a onerosidade diretamente vinculada a esta relação interativa.”<sup>58</sup>

O mesmo autor, mais adiante, tenta fundamentar a sua teoria na separação constitucional dos serviços de telecomunicações e de radiodifusão. Para o Professor Titular da PUC/SP “os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens não tipificam serviços de comunicação, já que a Carta Suprema, como acima dito, houve por bem distingui-los”.

Uma coisa precisa ser explicada. A CR/88 não afirma que os serviços de radiodifusão não são serviços de comunicação. O que a Carta faz é estabelecer nova disciplina legal para a exploração dos serviços de telecomunicações e radiodifusão. Pretender afirmar que os serviços de telecomunicações são espécies de serviços de comunicação e que, neste sentido, a separação perpetrada pelo legislador constitucional para os serviços de telecomunicações e radiodifusão aplicar-se-ia, por consequência lógica, aos de comunicação, é laborar em confusão entre o sistema jurídico das

---

(...) Em suma, nosso conceito de comunicação é adotado em sentido como diz a doutrina; exige-se que o canal permita interação, bilateralidade das informações, de modo que a difusão para nós não é comunicação, pois o fluxo da mensagem é unilateral ” (ANJOS, Rubya Floriani dos. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2008, pp. 185-89).

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. “ICMS-comunicação: sua não-incidência sobre a denominada Tarifa de Assinatura Básica Mensal – Questões Conexas.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 155. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 87-91.

telecomunicações e o sistema jurídico tributário, o qual elenca a prestação de serviços de comunicação como materialidade sujeita a exações.

A justificativa para que o legislador constitucional tenha segregado a exploração dos serviços de telecomunicações e de radiodifusão, que serão analisados mais adiante, precisa ser entendida no contexto da legislação cível sobre o tema. E isso fica ainda mais evidente quando se percebe que no Título VIII, Capítulo V, da CF/88, o legislador tratou de impor diversos condicionamentos à veiculação de conteúdo por empresas jornalísticas, de rádio e de TV, além de preservar o capital nacional para o seu controle. Nestes dispositivos constitucionais percebe-se, com clareza, o intuito do constituinte de, ao lado de garantir a livre manifestação de pensamento, preservar a veiculação de conteúdos e programas que atendam aos princípios insertos na Carta, mormente no seu art. 221.<sup>59</sup> Estes regramentos aplicam-se aos serviços de radiodifusão e não aos de telecomunicações, na sua inteireza.

Mais recentemente, desenvolveu-se doutrina intermediária que propunha a incidência do ICMS apenas sobre a assinatura de telefonia fixa (STFC). Para ela, o fato de, neste valor, como demonstrado, haver franquia de serviço dava a ele característica distinta daquele valor fixo cobrado pelas autorizatários da prestação do Serviço Móvel Pessoal, fazendo com que não se pudesse, naquele caso, afastar a incidência do imposto estadual. O argumento é interessante, mas também insuficiente.

---

<sup>59</sup> “Art. 221. A produção e a programação das emissoras de rádio e televisão atenderão aos seguintes princípios:

I – preferência a finalidades educativas, artísticas, culturais e informativas;

II – promoção da cultura nacional e regional e estímulo à produção independente que objetive sua divulgação;

III – regionalização da produção cultural, artística e jornalística, conforme percentuais estabelecidos em lei;

IV – respeito aos valores éticos e sociais da pessoa e da família.”

A uma, porque não se pode estabelecer *discrímen* fundado em algo que não representa importância econômica. É uníssona a doutrina acerca da irrelevância, para fins tributários, das materialidades que não reflitam importância econômica presuntiva. Ora, no caso, se está diante de “franquia”. Isto é, não se cobra pela fruição predeterminada do serviço. Por isso, não pode este elemento ser o diferencial para a eleição do fato gerador de tributo.

A duas porque em se verificando a justificativa histórica regulatória para o estabelecimento da referida “franquia” percebe-se que a mesma foi “moeda de troca” dos exploradores do serviço perante a ANATEL. Com efeito, diante do forte incremento da tarifa de assinatura mensal básica em razão dos investimentos realizados na infra-estrutura local de telefonia fixa para oferecimento do serviço nos padrões de qualidade e universalização reclamados exigiu-se dos referidos prestadores, como contrapartida, a inclusão da referida “franquia” na assinatura mensal. Em outras palavras, repise-se, mais uma vez, a informação reflete apenas a formação do preço do serviço que, obviamente, diz respeito aos custos e despesas incorridos para a sua prestação.

A três porque, como já mencionado, o valor cobrado para remunerar a disponibilização dos meios necessários para o transporte de sinais, verdadeira utilidade contratada, evidentemente inclui-se na materialidade tributária. Como se disse, não se pode exigir que ocorra a efetiva comunicação para que a realidade seja alcançada pela hipótese de incidência tributária simplesmente porque não se tributa a comunicação em si, mas a atividade tendente a oferecê-la.

Em conclusão, incide o ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação, entendida esta como a disponibilização, por um terceiro alheio à mensagem,

dos meios necessários e suficientes para que a referida mensagem seja transmitida para algum destinatário que compartilhe ou esteja comutado na mesma rede, seja diante de uma franquia de uso ou não.

#### **4.3.1.1.2. Da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça Especificamente sobre a Matéria.**

O STJ não comunga, ao menos até agora, com o entendimento que até aqui se pretendeu esboçar. Em decisões recentes, ambas as Turmas de Direito Público daquele Sodalício têm reiterado o entendimento no sentido da não incidência do ICMS-comunicação sobre os valores cobrados a título de assinatura sem franquia de uso.

Em verdade, as decisões atuais, diferentemente das anteriores, tiveram o cuidado de aprimorar os fundamentos em que se basearam, para construir a tese, defendida por muitos doutrinadores, como se afirmou, no sentido de que o tributo estadual em tela apenas incidiria sobre a chamada “assinatura básica” extensamente descrita na legislação da ANATEL, antes colacionada, e que possui franquia de uso. O STJ, por outro lado, ratificou a posição de que não incide o ICMS sobre os valores cobrados pelas operadoras para a mera manutenção da rede de transportes de sinais; das redes de telecomunicações. Para ele, a incidência tributária exige a realização da efetiva chamada telefônica e não a mera disponibilização dos meios necessários para tanto.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> A Ministra Denise Arruda, no mesmo Acórdão, assim se posicionou: “Em se tratando de assinatura básica, antecedente que proporciona a **emissão e/ou transmissão** do serviço de comunicação, não se terá o serviço de comunicação propriamente dito, que só se completará com a **recepção**”.

Para o entendimento deste raciocínio, parece curial a leitura de alguns excertos do voto-vista do Ministro Luiz Fux.<sup>61</sup> Afirma ele:

Deveras, impõe-se ressaltar que a assinatura básica admite dicotomização, a saber: a) assinatura básica como simples atividade-meio sem disponibilização de franquia de minutos para ligações locais; e b) assinatura básica compreendendo serviços que, além de viabilizar a comunicação, disponibiliza franquia de 200 (duzentos) minutos para ligações locais, prestando, nessa hipótese, efetivo serviço de comunicação.

É que a franquia de utilização somente vem prevista nos contratos de concessão da Anatel e as Concessionárias.

Num primeiro momento, parece evidente que o ponto nodal da diferenciação foi justamente a inclusão da franquia de minutos de uso na cobrança da assinatura. Para o Ministro, o fato de a referida cobrança incluir a possibilidade de realização efetiva de chamadas telefônicas foi essencial para a conclusão acerca da incidência do tributo. A inexistência desta exigiria a declaração da não incidência.

Mas não foi só. O Ministro Fux, no mesmo voto, ainda trouxe outros fundamentos para a sua conclusão. Afirmou ele:

Outrossim, as autorizatárias praticam tarifas bem inferiores e livres na forma do artigo 129 da Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997, porquanto não incluem na mesma qualquer minuto cobrado a título de assinatura mensal, ao passo que as Concessionárias são obrigadas a incluir na tarifa de assinatura 200 (duzentos) minutos mensais para clientes residenciais, e 150 (cento e cinquenta) minutos para clientes não-residenciais.

Outrossim, matéria fática utilizada a título de motivação justifica o presente entendimento, por isso que, em todo o país, apenas 3 (três) empresas de telefonia discutem a tese objeto destes autos: a *Telemig Celular* (que fez acordo com o Estado de Minas Gerais resultando na extinção do feito), a *Amazônia Celular* (que atua nos Estados de AM, PA, RR, RO e MA) e a *Global Village Telecom - GVT* (que atua nos Estados da Região Sul, Sudeste e Centro-Oeste, além de BA, AC e RO). É dizer: nenhuma das 3 (três)

---

<sup>61</sup> REsp n. 754.393/DF, no DJe 16.2.09.

grandes Concessionárias de serviços de telecomunicações (*Telemar*, *Brasil Telecom* e *Telefônica*) possui discussão, por uma diferença fática fundamental em relação à presente lide: a *Global Village Telecom - GVT*, sendo empresa autorizada à prestação de serviços de telecomunicação (possuindo liberdade tarifária por força do artigo 129 da Lei n.º 9.472/97), não inclui qualquer minuto no preço cobrado a título de assinatura mensal em seus planos, o que torna a sua assinatura a típica remuneração pela mera disponibilidade do meio (exatamente a referida no Convênio ICMS n.º 69/98, à luz da interpretação remansosa desse Superior Tribunal de Justiça, sobre o qual não há incidência do ICMS). Acrescente-se, ainda, que a *Global Village Telecom - GVT*, pautando-se na jurisprudência pacífica do Egrégio STJ acerca da ilegitimidade da incidência do ICMS-Comunicação sobre atividades-meio, já obteve 3 (três) acórdãos transitados em julgado nos Tribunais dos Estados de Goiás, Mato Grosso do Sul e Rondônia, os quais não foram objeto de recurso pelas Procuradorias Estaduais eis que, como bem assenta a Procuradoria do Mato Grosso do Sul, a matéria já está pacificada em favor do contribuinte no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Por esses fundamentos, e consoante a jurisprudência pacificada quanto à atividade-meio, DOU PROVIMENTO ao recurso especial, acompanho o E. Relator.

Tem-se, aqui, matéria fática suscitada pelo voto do eminente Ministro que precisa ser melhor analisada. É verdade que o poder-dever de cobrar um valor de trato sucessivo, conquanto nele incluído o direito de uso mínimo, é restrito às concessionárias. Como se pôde verificar no início do presente estudo, são elas – as concessionárias – que possuem o dever de continuidade e universalização, consistentes na disponibilização do serviço público de telecomunicações ao maior número possível de pessoas de forma regular e com qualidade. Para tanto, foram elas que não apenas herdaram a infra-estrutura de rede das antigas empresas que compunham a Telebrás como também investiram maciçamente para ampliar e modernizar estas redes para fazer frente às suas obrigações regulatórias.

As empresas autorizadas, como se disse alhures, têm maior liberdade para a prestação dos seus serviços, podendo escolher onde atuar. Isso revela realidade setorial

e, como não poderia deixar de ser, preocupação da agência regulatória na disciplina normativa que expede para umas e outras. A competição, como objetivo maior da política governamental, precisa ser colocada em prática sopesando-se esses elementos de fato, sob pena de acabar gerando desequilíbrios no setor.

No caso posto a exame do STJ, tratava-se de valor mensal fixo cobrado por uma autorizatária de serviços de telecomunicações, de telefonia fixa, que atuava em diversas regiões brasileiras. No que concerne a este tipo de serviço, competia com outras empresas, inclusive com concessionárias.

Dissociar os elementos de fato postos na lide em questão da realidade em que quaisquer prestadores de serviços de telecomunicações, inclusive as concessionárias, poderiam, em tese, ser autorizadas a oferecer serviços onde não se cobrasse assinatura com direito mínimo de uso, é fechar os olhos para a natureza da materialidade inserta na hipótese de incidência do tributo; é ater-se apenas à formatação de uma oferta ou produto para definir a sua incidência tributária, de forma casuística.

De toda maneira, não se pode negar que o STJ ratificou entendimento por ele preconizado em diversos outros arestos no sentido de equiparar a assinatura que visa apenas remunerar a disponibilidade de meios com outras atividades consideradas preparatórias ou intermediárias à prestação do serviço de telecomunicações, tais como as de acesso, adesão, habilitação, entre outras.<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Não se pode olvidar que estas atividades foram, todas elas, referenciadas na Cláusula 1ª do Convênio CONFAZ nº 69/98, que as pretendeu incluir, de forma genérica, no conceito de serviços de comunicação, para sobre as mesmas fazer incidir o ICMS. As operadoras de serviços que optaram por questionar, genericamente, o referido dispositivo, acabaram por conseguir diversos provimentos no STJ favoráveis aos seus pleitos, muitas vezes, como se disse no texto, sem que se entrasse no mérito de cada um deles. Nos REsp n. 754.393/DF e 1.022.257/RS, ambos transitados, conforme informações colhidas no sítio do STJ na *internet*, em fevereiro de 2009, diferentemente, o Tribunal estabeleceu, pela primeira

Resta, agora, esperar a decisão do STJ nos demais processos que, como citados pelo Ministro Fux, ainda aguardam a sua manifestação.<sup>63</sup> Importante esperar, também, as providências que necessariamente serão tomadas pelas operadoras de serviços que não foram ao judiciário questionar a referida incidência e que, agora, diante das decisões já transitadas em julgado, precisarão, para poderem competir nos seus setores e regiões, implementar estratégia de questionar ou suspender o recolhimento do ICMS sobre as receitas que vierem a cobrar sobre novos produtos e ofertas que não incluam franquia de uso na cobrança mensal que vierem a fazer.

Na esteira do que até aqui se demonstrou, o Tribunal infraconstitucional brasileiro desenvolveu o seu pensamento a partir da idéia de que só é possível falar em serviços de comunicação quando há efetiva transmissão de mensagens entre o emissor e o receptor. Noutra giro, a bilateralidade tem sido, coerentemente, utilizada pelo STJ como elemento de *discrímen* para afastar a tributação do ICMS sobre a cobrança de valores que não digam direta e especificamente respeito à comunicação entre os sujeitos pelo tempo que se despende provendo esta comunicação.

A tese é interessante na medida em que pretende dissociar a disponibilização dos meios para que os sinais sejam transportados e o custo cobrado para

---

vez, a diferença entre a assinatura sem franquia e aquela com o direito ao uso, para determinar que sobre aquela o ICMS não incidiria mesmo, posto que considerado serviço preparatório; serviço-meio.

É também de se mencionar que o Resp n. 1.004.817, que havia tido o seu julgamento afetado à 1ª Seção em face da aplicação da Lei de Recursos Repetitivos e que tratava, incidentemente, do ICMS incidente sobre a assinatura básica nos serviços de telefonia fixa comutada, já contando até com manifestação neste sentido da Associação Brasileira das Prestadoras de Serviços de Telefonia Fixa Comutada – ABRAFIX, teve a sua afetação cancelada, pelo próprio Relator, Ministro Fux. Assim, não se deve esperar que o STJ, em curto prazo, venha a se manifestar mais amiúde, acerca da incidência do ICMS sobre a assinatura básica cobrada pelas concessionárias de telefonia.

<sup>63</sup> No Informativo STJ n. 394 (11 a 15 de maio de 2009), cita-se decisão de 13/05, ainda não publicada, onde o Ministro Fux reforça a posição até aqui adotada pelo STJ, em Acórdão afetado à 1ª Seção, onde, no REsp n. 945.037/AM, da Amazônia Celular, ele deixa evidente que “A simples disponibilização aos usuários dos meios materiais necessários à comunicação entre eles não tipifica a prestação do serviço,

suportar esta atividade, da emissão e recepção dos sinais em si. Aqueles seriam serviços meio ou preparatórios para a prestação do serviço. A captura e compreensão desses sinais, consistente na comunicação entre sujeitos determinados, seria o elemento necessário à definição da materialidade que atrai a competência dos fiscos estaduais.

Este trabalho trilha tese oposta. Nesta toada, parece que o STJ acabou por confundir elementos meramente fáticos, relacionados a formatos comerciais de ofertas de serviços, com o real conceito do aspecto mensurável do fato gerador da referida incidência estadual. Mais. A materialidade tributável é a prestação de serviços de comunicação e não a comunicação em si. Exigir que ela aconteça para tributar o terceiro que fornece os meios necessários e suficientes para tanto, disponibilizados para que o tomador os acesse e seja por eles acessado, é atrair a relação comunicativa para o núcleo da hipótese de incidência, o que não é condizente com o seu arquétipo legal. O que se remunera com a tarifa de assinatura são os meios de rede compatíveis disponibilizados para o transporte de sinais do e para o tomador. Esta realidade, como antes vista, é imanente ao conceito de prestar serviços de comunicação e, por isso, atrai a competência do ICMS.

No setor de telecomunicações, ademais, a cobrança da referida tarifa por parte das concessionárias tem explicação fático-regulatória, na medida em que, para elas, se exigiu o cumprimento de metas de universalização e qualidade, o que, obviamente, representou relevante investimento em infra-estrutura. Esses investimentos, como se viu, acarretaram e acarretam a necessidade da cobrança de um valor de trato sucessivo para garantir a estabilidade da relação entre a operadora e o Estado.<sup>64</sup>

---

mas simples etapa de sua implementação. Assim, quando alguém contrata um serviço e passa a ser dele um novo usuário, não sendo hipótese de incidência de regra-matriz do ICMS-Comunicação”.

<sup>64</sup> Mencione-se que algumas concessionárias já têm requerido à Anatel a homologação de novas ofertas de serviços (planos alternativos) nos quais se cobre um valor fixo sem franquia de uso e um valor por

Não se diga que esses argumentos justificariam apenas a cobrança de tarifa pela prestação de serviços de telecomunicações, mas não a incidência do ICMS-comunicação. Não. Como se apontou alhures, quando diante de uma materialidade intangível, faze-se necessário buscar a correta interpretação do binômio: atividade e utilidade. “Atividade”, voltada para o prestador, que implanta, investe e mantém meios de rede interligados e eletromagnetizados, para gerar a conexão e comunicação. “Utilidade”, tendente a contatar e poder ser contatada a qualquer momento, por usuários ligados às mais diversas redes. O preço cobrado pela atividade prestada e pela utilidade oferecida se fundamenta na formação dos custos para o seu exercício e na qualidade e abrangência que se quer ter.

Por todo o exposto, com o respeito necessário não apenas à opinião do STJ como também às balizadas opiniões da doutrina sobre a matéria, a presente dissertação conclui pela incidência do ICMS-comunicação sobre os valores de trato sucessivo cobrados por operadoras de comunicação dos seus usuários, com ou sem franquia de uso, para a disponibilização dos meios necessários e suficientes para que a comunicação se dê.

#### **4.3.1.1.3. Do ICMS sobre a Demanda Contratada de Energia Elétrica. Uma Análise Comparativa com a Prestação dos Serviços de Comunicação.**

A potência de energia está relacionada à intensidade de energia consumida num determinado átimo de tempo. Não tem a ver, pois, como a mera quantidade de energia consumida.

---

unidade de tempo de uso (comunicação). Isso, com certeza, alterará profundamente a moldura fática

Enquanto que é a atividade desenvolvida pelo consumidor e as suas necessidades que ditam a potência necessária do seu consumo. Esta potência, por sua vez, determina, para a concessionária distribuidora da energia elétrica, vultosos investimentos em infra-estrutura (redes, transformadores e outros equipamentos). De fato, os meios necessários para que se disponibilize determinada quantidade de energia, ainda que alta, ao longo de um mês, demandam muito menos investimentos por parte da prestadora de serviços, quando comparados com a infra-estrutura necessária para prover a mesma quantidade de energia em um único dia, ainda que nos demais dias do mês o consumo venha a ser mais reduzido.

Neste diapasão, as normas que regulamentam a distribuição da energia elétrica estabelecem a forma de calculá-la, bem como a sua potência, segregando os seus consumidores em grupos.<sup>65</sup>

Para o grupo de consumidores que demanda maior potência de energia, como não poderia deixar de ser, estabelece-se estrutura tarifária específica, com a definição de parcela variável de preço/tarifa, visando a remunerar os custos incorridos pelas distribuidoras para a instalação e controle da infra-estrutura necessária para a medição e disponibilização da energia na potência que se desejar.

A discussão em tela gira justamente em torno da incidência do ICMS sobre o valor cobrado destes usuários de alta demanda, consistente não apenas na efetiva

---

citada pelo Ministro Fux quando tratou da questão entre concessionárias e autorizatárias, no excerto acima mencionado.

<sup>65</sup> Decreto nº 62.724/89, art. 2º. “Para fins de análise de custo do serviço e fixação de tarifas, as classes de consumidores de que trata o art. 177, Capítulo VII, Título IV, do Decreto n. 41.019/57, deverão ser grupados da seguinte forma:

1- Grupo A; consumidores ligados em tensão igual ou superior a 2.300 volts;  
2- Grupo B; consumidores ligados em tensão inferior a 2.300 volts.”

utilização da energia medida, mas também sobre aquele valor que, como se mencionou, remunera a infra-estrutura necessária para disponibilização e controle de certa demanda de potência que pode nem vir a ser utilizada.

Os tribunais pátrios vinham entendendo que o ICMS não deve incidir sobre o valor cobrado dos adquirentes de energia elétrica a título de garantia de certa demanda de potência. Estes julgamentos se pautavam na necessária tradição consubstanciada no consumo realizado pelo consumidor de energia como fato gerador do ICMS. Não bastaria a mera contratação ou mesmo disponibilização da energia em determinado ponto de entrega para fazer gerar a obrigação de pagar o imposto. Em outras palavras, o imposto não poderia incidir sobre o consumo potencial de energia.<sup>66</sup>

Mais recentemente, em julgamento proferido pela sua 1ª Seção, o STJ buscou fazer uma distinção acerca do aspecto de fato, qual seja, a existência de uma demanda de potência contratada de energia efetivamente medida e consumida, e outra, meramente contratada, mas não consumida. Com esta distinção, concluiu, em termos conceituais, pela manutenção do entendimento anterior no sentido de que o ICMS somente pode incidir quando há o efetivo consumo da energia, como mercadoria que é. Não há que se falar em incidência quando diante de mera disponibilização ou contratação de garantia de demanda de potência de energia.<sup>67</sup>

---

A Resolução Aneel n. 456/00 complementa a disciplina de composição tarifária mencionada.

<sup>66</sup> REsp n.579.416, DJ 29.3.07 e REsp n. 798.633, DJ 16.10.06.

<sup>67</sup> REsp n. 960.476/SC, DJ13.5.09. É verdade que em EDcl a este REsp, levantou-se suposta obscuridade no julgamento ao alegar que a energia efetivamente consumida não se calculava pela demanda de potência medida e, neste sentido, a decisão apenas deveria refletir a jurisprudência anterior do STJ, que determinava a incidência do imposto apenas pela energia elétrica efetivamente consumida, não havendo que se falar em inserção na sua base de cálculo de valor relativo ao custo médio incorrido pela distribuidora pela disponibilização de infra-estrutura apta para gerar a reserva de potência contratada. Os EDcl não foram acolhidos, contudo.

Uma primeira observação que precisa ser feita é a de que se está diante de uma das hipóteses de incidência do ICMS, qual seja, a realização de operações de circulação de mercadorias. As notas que caracterizam o fato descrito na norma de incidência tributária dizem respeito ao negócio jurídico que envolve, necessariamente, a tradição de algo tangível. Transferindo-se a titularidade de bem posto no comércio (mercadoria), se estaria diante do fato gerador do ICMS nesta modalidade.

O presente trabalho, por outro lado, trata da incidência do ICMS sobre a prestação de serviços. A hipótese é, na sua essência, diversa. Aqui não se pode falar em tradição ou tangibilidade, como já se viu. Interessam os conceitos de atividade e utilidade fruível oferecida pelo prestador ao tomador.

Calha à fiveleta os ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, para quem o imposto não pode incidir sobre o mero contrato ou sobre a mera expectativa de que o alienante entregue (obrigação de dar) a referida mercadoria adquirida, quando se comenta sobre a distribuição de energia elétrica.<sup>68</sup> Diferentemente, estes conceitos não parecem adequados quando se está diante da prestação de serviços (obrigação de fazer). Isso porque o serviço é prestado ao mesmo tempo em que é consumido, entendido este consumo como a utilidade material que se pretendeu e contratou.

Parece evidente que não é a simples contratação que faz nascer o dever de pagar o tributo. Apenas a efetiva prestação do serviço é que possui esta qualidade. A questão, contudo, é justamente o delineamento deste conceito. Não é o objeto do contrato o único elemento a ser analisado para fins de definição da incidência tributária. A avaliação da tributação de qualquer prestação de serviço precisa focar-se em dois aspectos

---

<sup>68</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 163-165.

principais indissociáveis, quais sejam: (i) a utilidade contratada e oferecida; e (ii) a atividade desenvolvida para tanto.<sup>69</sup>

A atividade desenvolvida pelo prestador de serviço de comunicação consiste na manutenção dos meios (infra-estrutura) necessários à comunicação constantemente “acesa” (eletromagnetizada), de forma que os sinais possam transitar por elas até os seus destinatários. A remuneração a que a operadora faz jus visa a, justamente, repita-se, custear esta infra-estrutura. A utilidade material oferecida é a possibilidade de estar conectado à rede, se comunicando com alguém que, da mesma forma, esteja nela conectado.

Exemplo que ilustra bem o que se afirma tem-se no caso da prestação de serviços de dados. O seu conceito já vinha afirmado no art. 6º da Lei nº 4.117/62:

Serviço de Transmissão/Comunicação de Dados - modalidade de serviço de telecomunicações essencialmente destinado à intercomunicação para transmissão/comunicação de dados entre seus usuários.

Nesta modalidade de serviço, o tomador contrata o prestador justamente para ficar constantemente conectado à rede de comunicações, de forma a trocar dados e informações com quem desejar. É comum, por exemplo, que instituições financeiras firmem contratos para interligar as suas agências, de forma a trocarem informações sobre operações bancárias, cadastros de clientes etc. Estes serviços são comumente remunerados

---

<sup>69</sup> Roque Carrazza, trazendo à colação Edison Corazza, afirma que: “o fato de haver transporte ou comunicação somente será determinante da incidência do imposto estadual se for objeto (fim, telos) do contrato, do negócio firmado entre tomador e prestador do serviço. Se a vontade dos contratantes for a de serviço diverso, ainda que exista transporte ou comunicação, a tributação possível será a do imposto municipal.” (*ICMS*, p. 45). O ensinamento colacionado não parece o mais correto e não parece adequado ao conceito externado pelo próprio Carrazza, para quem, o ICMS não incide sobre o contrato, mas sobre a efetiva prestação do serviço. Quer parecer que o objetivo do excerto colacionado foi o de deixar evidenciado que a análise da utilidade contratada faz parte do *iter* obrigatório para a definição da incidência tributária.

por um valor fixo mensal, mormente diante da dificuldade de que venham a ser remunerados por períodos de tempo ou por pulsos em face de a utilidade material, no caso, ser a conectividade, a qualidade e a velocidade com que os sinais possam vir a ser transportados pela rede disponibilizada.

Ora, será que alguém poderia dizer que, neste caso, o ICMS-comunicação não incidiria sobre o valor auferido pelo prestador do serviço? Estar-se-ia aqui tributando mera contratação de serviços? Parece que não. A atividade desenvolvida pelo prestador, no caso, é tendente a manter as redes em contínuo funcionamento, de forma a oferecer utilidade material consistente no transporte dos sinais na melhor qualidade e velocidade possíveis.

Uma análise mais atenta do voto vencedor no julgamento proferido pela 1ª Seção do STJ acerca da potência contratada de energia deixa evidenciado que não passou despercebido para aquele Tribunal a diferença no suporte fático entre este caso e a prestação de serviços. Assim votou o Ministro Teori Zavascki:<sup>70</sup>

Percebe-se assim que, como afirmado, o sistema normativo trata a energia elétrica, para fins de incidência do ICMS, como *mercadoria* (ou seja, como um produto, um bem móvel) e não como *serviço*.

A tarifa correspondente à 'demanda', assim, visa somente a recompensar a concessionária pelo serviço público (fornecimento de energia elétrica) que, apesar de não ter sido prestado, foi posto à disposição do consumidor. A tarifa de 'consumo', por sua vez, remunera o efetivo fornecimento de energia elétrica pela concessionária.

Portanto, a 'demanda reservada de potência', por não constituir operação de circulação da mercadoria 'energia elétrica', não é fato gerador do ICMS'' (fls. 07).

---

<sup>70</sup> RESP n. 960.476/SC, decidido pela à 1ª Seção, a partir da aplicação da Lei nº 11.672/08.

A conclusão do voto pode parecer contraditória, mas deve-se à natureza especial de mercadoria que reveste o fornecimento de energia elétrica. A mera contratação de uma potência reservada para garantia de possível uso por um consumidor de energia não autoriza a incidência do ICMS, como também não se lhe autoriza a incidência sobre certa receita auferida a partir de mera contratação de uma garantia de entrega de mercadoria. Para ficar mais evidente. O ICMS incide, no que tange às operações de circulação de mercadorias, sobre o negócio jurídico consistente na alienação da propriedade de bens e produtos inseridos no comércio, não sobre a garantia de sua entrega ou disponibilização.

Noutro diapasão: a outra materialidade que enseja a tributação pelo imposto estadual, qual seja, a prestação de serviços, dada às vicissitudes da mesma, autoriza a sua incidência sobre a utilidade disponibilizada nos casos em que esta implica em atividades específicas para tanto.

É que, em se tratando de operações, a nota que sobressai na busca do fato impositivo é a utilidade física do negócio obtida via entrega do bem. No caso das prestações, releva a atividade tendente ao oferecimento de uma utilidade fruível pelo tomador. Ali, mais a utilidade; aqui, mais a atividade.

Pelo exposto, conclui-se que as características que denotam a não incidência do ICMS sobre a potência contratada e não consumida de energia, não podem ser consideradas suficientes para reforço do entendimento quanto à incidência do imposto sobre o valor cobrado a título de assinatura mensal nos serviços de comunicação. Neste

sentido, impossível se pretender aplicar por analogia<sup>71</sup> as conclusões ofertadas em decisões pretorianas acerca do consumo de energia elétrica.

#### **4.3.2 Da Incidência do ICMS-Comunicação sobre Prestações Iniciadas no Exterior.**

E quanto à parte final do antes transcrito – art. 155, II do Texto Constitucional, que afirma que a incidência ocorre **“ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”**?

Esta autorização constitucional para a tributação, pelos Estados, de serviços prestados no exterior, não é comum e precisa ser entendida no contexto em que são prestados os serviços de comunicação.<sup>72</sup> No que se refere às operações de circulação de mercadorias e mesmo na prestação dos serviços de transporte internacional, fica mais evidente o interesse do legislador constitucional em inserir na competência estadual os fatos jurídicos que culminem com a entrega da mercadoria ou do serviço no Brasil, onde também serão cobrados. Para os serviços de comunicação, todavia, esta visualização não é tão cristalina.

---

<sup>71</sup> Carl Larenz, já preconizava a questão da *“redução teleológica”*, defendendo, apesar de reconhecer a sua difícil aplicação, que a mesma não implica em analogia, mas na busca da real finalidade da norma, a partir do interesse real do legislador.” (*Metodologia as Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 500-04)

Em outro trabalho, Ricardo Lodi alerta que muitos autores, para fugir da vedação da aplicação da analogia para a instituição de tributo, *ex vi* do parágrafo 1º do art. 108 do CTN, tentam caracterizá-la como interpretação extensiva, *“dada à imprecisão quanto à exatidão da fronteira que separa a franja marginal do conceito utilizado pelo legislador das acepções que ultrapassam o sentido possível do texto.”* (RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Os conceitos indeterminados no Direito Tributário.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 149. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 63-76)

<sup>72</sup> O trabalho se referirá indistintamente ao vocábulo *“comunicação”* e *“telecomunicação”*, quando, para melhor compreensão do tema, se faça necessário recorrer às estipulações regulamentares que informam aquela última realidade.

Melhor explicando. Um usuário, no Brasil, de uma operadora de telecomunicações, viaja ao exterior e lá realiza chamadas nacionais (dentro do próprio país visitado) e internacionais (para fora do país visitado). Os valores relativos a essas chamadas são cobrados do usuário, obviamente, pela operadora com a qual ele mantém contrato de prestação de serviços de telecomunicações no Brasil. O fato de esta operadora ter que contratar os serviços de operadoras internacionais para identificar e possibilitar aquelas chamadas não é relevante para a compreensão daquela relação jurídica existente entre a operadora brasileira e o seu usuário nacional.

O dispositivo em tela revela uma característica importante que deve orientar qualquer intérprete que pretenda estudar a tributação dos serviços de comunicação e decorre de tudo o que até aqui já foi dito. O tomador do serviço, no caso, é o usuário contratante do terceiro que disponibiliza os seus meios para que aquele possa se comunicar.<sup>73</sup>

Diversamente, não são tributados, como de resto não o são quaisquer receitas provenientes da exportação de serviços, os valores recebidos pelas operadoras brasileiras pela identificação, no território brasileiro, de clientes estrangeiros, em visita ao País. Nesse caso, como dito acima, a relação jurídica se estabelece entre a operadora

---

<sup>73</sup> André Moreira ensina que o destinatário do serviço não se confunde com o destinatário da ligação telefônica. (*A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 67). A afirmação, porém, exige um adendo. Aquele que recebe a ligação telefônica também mantém com a operadora de serviços de telecomunicações um contrato que tem por objeto a prestação destes serviços, na medida em que, como se disse anteriormente, este usuário quer ter disponível um meio apto a ser contatado e contatar.

Aliás, o chamado “par metálico”, “par de cobre”, o chip ou, ainda, “última milha” é hoje o ativo mais desejado pelos competidores, pois este garante o acesso aos usuários dos serviços e pode servir de porta de entrada para o oferecimento de uma variegada gama de utilidades. A manutenção deste aparato particular, que precisa ser mantido e que, ainda, disponibiliza acesso ao sistema de telecomunicações (acesso a informações não constantes em listas telefônicas, acesso a terminais de emergência - polícia e bombeiros - justifica a cobrança de tarifa mensal de assinatura como forma de remuneração destes custos.

brasileira, beneficiária das referidas receitas, e a operadora estrangeira, “dona do usuário”. Esta relação, *contrariu sensu*, é autônoma em relação àquela acima mencionada.

O mesmo pode acontecer com a telefonia fixa comutada. Quando um usuário brasileiro origina uma chamada do Brasil para o exterior, exercita direito posto no contrato que estabelece a relação jurídica entre ele e a operadora de telefonia brasileira. Esta, por sua vez, precisa contratar o uso de redes internacionais e locais, no exterior, para realizar aquela função. Está-se, aí, mais uma vez, diante de relação jurídica autônoma e diversa, firmada entre operadoras de telecomunicações, que não dizem respeito aos seus usuários.

Desta forma, a relação entre o usuário que origina a chamada de longa distância internacional e a sua operadora no Brasil, consistente no oferecimento dos meios necessários e suficientes para que o sinal aqui originado alcance o seu destino no exterior, atrai a competência do ICMS. De outro modo, na relação que se estabelece entre as operadoras de telefonia no Brasil e no exterior, onde a primeira contrata a segunda para que esta complete as chamadas de longa distância internacional aqui originadas, tem-se típica importação de serviço, que atrai a competência das normas que disciplinam a tributação das remessas ao exterior para remuneração de serviços prestados.

Na relação inversa, uma operadora estrangeira pode contratar uma operadora nacional para completar chamadas de longa distância internacional originadas por ela para um de seus clientes no exterior. Neste caso, à evidência, ter-se-ia típica receita de exportação de serviço auferida pela operadora nacional, visto que o tomador do mesmo encontra-se no exterior e a utilidade é a ele ofertada. Esta realidade, então, atrai as normas que disciplinam a tributação sobre a exportação de serviços.

Ana Cláudia A. Utumi assim define o tráfego entrante:

No tocante ao tráfego entrante, trata-se de *exportação de serviços* pela operadora de telefonia brasileira, visto que esta presta serviços de terminação de ligação telefônica iniciada no exterior para a operadora de telefonia estrangeira, da qual se originou dita ligação telefônica.<sup>74</sup>

Ives Gandra, com a clareza que lhe é peculiar, ensina:

Tanto as operações relativas à circulação de mercadorias, como as prestações de serviços iniciadas no exterior são tributadas pelo imposto estadual. A *contrario sensu*, as operações iniciadas no país não são tributadas se o destinatário do serviço estiver no exterior.

E qual a razão? É que nos serviços iniciados no exterior, o prestador de serviços presta-os para o usuário final no país, enquanto na prestação de serviços iniciados no Brasil para o exterior, a utilidade do serviço é auferida por alguém que está fora do território nacional.<sup>75</sup>

Noutro giro, quando um usuário de empresa estrangeira origina chamada para o Brasil, não é o receptor brasileiro que toma qualquer serviço da operadora estrangeira. Ele é apenas parte de outra relação jurídica, como explicado, estabelecida com a operadora brasileira, a qual permite que o mesmo receba mensagens de quaisquer origens. A receita que, neste caso, será gerada para a operadora brasileira decorrerá de relação que esta mantém como operadora estrangeira, como acima se demonstrou.<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> UTUMI, Ana Cláudia Akie. “A Tributação dos Serviços Internacionais de Telecomunicações.” In: BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 24.

<sup>75</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Serviços de Telecomunicações Iniciados no Brasil e Concluídos no Exterior. Hipótese de Não-imposição do ICMS.” In: *Temas Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Elevação, 2001, p.110.

<sup>76</sup> Apontamos os efeitos desta dualidade de relações jurídicas para as contribuições ao PIS/Cofins incidentes na importação de serviços. (FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “A Contribuição Social ao PIS e a Cofins Incidentes sobre a Importação de Serviços. Uma análise Aplicada ao Setor de Telecomunicações.” In: *Direito das Telecomunicações e Tributação* (Coord). São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 36-60)

Esta é a única maneira de se concordar com o Professor Ives Gandra, quando ele pontifica que “tanto as operações relativas à circulação de mercadorias, como as prestações de serviços iniciadas no exterior são tributadas pelo imposto estadual. A contrario sensu, as operações iniciadas no país não são tributadas se o destinatário do serviço estiver no exterior”.<sup>77</sup>

O deslinde da questão, como mencionado, toma sempre como pressuposto a existência de duas relações jurídicas diversas. Uma, que se estabelece entre as operadoras de serviços de comunicação no Brasil e no exterior, a qual tem como utilidade contratada a identificação e terminação da chamada dos usuários de cada um quando visitando área de registro da outra; e outra firmada entre a operadora de comunicação e o seu tomador de serviço. Nesta última, obviamente, a utilidade é a prestação do serviço de comunicação na modalidade contratada.

#### **4.3.3. Da Imunidade Prevista no § 3º do art. 155 da CF/88.**

Mais adiante, no Texto Constitucional, colhe-se o seguinte enunciado:

Art. 155. (...)

§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo (ICMS) e o art. 153, I (Imposto sobre Importação) e II (Imposto sobre Exportação), nenhum outro imposto poderá incidir sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (as observações em parêntesis não são do original)

---

<sup>77</sup> Ives Gandra da Silva Martins, *Serviços de Telecomunicações Iniciados no Brasil e Concluídos no Exterior. Hipótese de Não-imposição do ICMS*, p.110.

Como se disse alhures, o enunciado veicula norma imunizante para os serviços de telecomunicações.<sup>78</sup> O conceito de serviços de telecomunicações será buscado pelo aplicador nas normas cíveis e regulatórias expedidas pelos órgãos competentes. Atualmente, tal conceito é veiculado pelo art. 60 da Lei Geral de Telecomunicação – Lei nº 9.472/97.<sup>79</sup>

Grave questão que se colocava, quando a sua redação excluía a incidência de quaisquer tributos sobre aquelas materialidades, dizia respeito à possibilidade da incidência das contribuições incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas (contribuição ao PIS e COFINS) sobre a prestação dos serviços de comunicação. A este respeito, o STF já pacificou o entendimento no sentido de que a imunidade tem a sua aplicação restrita às “operações relativas à prestação dos serviços de comunicação”, realidade que não se confundiria com o auferimento de receita, selecionada pelo legislador como base de cálculo das referidas contribuições para a seguridade social.<sup>80</sup> Como se disse, porém, com a alteração, pela Emenda Constitucional nº 33/01, da referida redação, quando se deixou evidenciado que apenas os “impostos” estariam afastados das materialidades ali citadas, a questão perdeu muito em importância.

---

<sup>78</sup> “(...) a rigor científico e conceitual, não se deve afirmar que a imunidade é um princípio de exclusão da competência tributária. Só poderia haver exclusão da competência tributária, se o campo imune estivesse, previamente, tributado, mas ao mesmo tempo em que a Constituição estabelece as hipóteses de exercício do poder fiscal, ela estabelece a limitação, ou a negação da competência e pode dizer-se que a imunidade da competência tributária jamais é limitada. Ela disciplina, restringe, estabelece uma negativa, mas jamais funciona como um princípio de subtração de competência tributária.” (BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, 409-10)

<sup>79</sup> “Art. 60. Serviço de telecomunicação 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.”

<sup>80</sup> “É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” (Súmula STF n. 659)

Outro ponto interessante que surge da interpretação da regra imunizante em tela diz respeito à sua aplicação para as contribuições de intervenção no domínio econômico destinadas ao Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST e ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – FUNTTEL.

As referidas contribuições, cujas matizes foram lançadas pela Lei nº 9.472/97,<sup>81</sup> foram instituídas pelas Leis nºs 9.998/00 e 10.052/00, respectivamente. A questão que se coloca diz respeito à possibilidade de incidência destas contribuições, tributos que são, sobre a materialidade “prestações de serviços de telecomunicações”, já que as mesmas foram instituídas ainda sob o pálio da regra constitucional anterior à alteração perpetrada pela EC nº 33/01.

Que a referida Emenda não tem a força normativa necessária para constitucionalizar qualquer incidência inconstitucional anterior, o STF também já decidiu, ao afastar a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98, que pretendeu, antes da publicação da EC nº 20, ampliar o conceito de faturamento para transformá-lo em receita bruta.<sup>82</sup> Resta saber, contudo, se há, de fato, inconstitucionalidade na incidência das contribuições ao

---

<sup>81</sup> “Art. 81. Os recursos complementares destinados a cobrir a parcela do custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização da prestadora de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço, poderão ser oriundos das seguintes fontes:

(...)

II. fundo especificamente constituído para esta finalidade, para o qual contribuirão prestadoras de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, nos termos da lei, cuja mensagem de criação deverá ser enviada ao Congresso Nacional, pelo Poder Executivo, no prazo de cento e vinte dias após a publicação desta Lei.”

“Art. 77. O Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional, no prazo de cento e vinte dias da publicação desta Lei, mensagem de criação de um fundo para o desenvolvimento tecnológicos das telecomunicações brasileiras, com o objetivo de estimular a pesquisa e o desenvolvimento de novas tecnologias, incentivar a capacitação dos recursos humanos, fomentar a geração de empregos e promover o acesso de pequenas e médias empresas a recursos de capital, de modo a ampliar a competição na indústria de telecomunicações.”

FUST e FUNTTEL sobre as receitas decorrentes das prestações de serviços de telecomunicações.<sup>83</sup>

Para responder a esta pergunta, deve-se verificar se as bases de cálculo das contribuições estão abrangidas pela regra imunizante, na sua interpretação pelo STF. As leis ordinárias antes mencionadas apontam as bases de cálculo dos tributos como sendo:

(...) receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;<sup>84</sup>

(...) receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);<sup>85</sup>

Percebe-se, dos excertos transcritos, que as materialidades eleitas para a incidência estão absolutamente relacionadas às receitas oriundas da exploração das outorgas para prestação dos serviços de telecomunicações. Poder-se-ia até apontar uma maior proximidade, nesse sentido, da regra insculpida no primeiro excerto, já que remete expressamente à materialidade “decorrente da prestação” dos ditos serviços. O certo é que, porém, numa análise sistemática, a regra inserta no segundo trecho transcrito aponta

---

<sup>82</sup> REs n. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, DJ 15.8.06.

<sup>83</sup> “Assim, por exemplo, a contribuição instituída pela Lei n. 9.98/00, chamada de contribuição ao Fundo para Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST, a despeito de ser inconstitucional por ter sido criada em frontal contrariedade ao § 3º do art. 155/CR, incide sobre a mesma materialidade do ICMS. (Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidades*, p. 235.)

<sup>84</sup> Art. 6º, IV da Lei nº 9.998/00.

no mesmo sentido. Até porque, interpretar de outra maneira levaria à inconstitucionalidade da norma, na medida em que, como contribuição de intervenção no domínio econômico que é, não poderia ter base de cálculo estranha ao setor e à finalidade que planeja intervir ou socorrer.

Em outras palavras, as bases de cálculo das CIDEs destinadas ao FUST e ao FUNTTEL capturam exclusivamente o resultado proveniente da prestação do serviço de telecomunicações. Tanto é assim que retiram desta base os custos indiretos representados pelos tributos incidentes sobre as referidas operações (receita), quais sejam, a contribuição ao PIS, a COFINS e o ICMS. Tudo no sentido de buscar exclusivamente a materialidade que visam a onerar, qual seja, a receita decorrente da prestação dos serviços de telecomunicações.

Frise-se, ainda, que aqui não se aplica um dos principais argumentos usados pelo STF ao julgar a constitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas auferidas pelas operadoras dos serviços de telecomunicações (fato, aliás, pressuposto nas leis n<sup>os</sup> 9.998/00 e 10.052/00), qual seja, a solidariedade na contribuição, por toda a sociedade, para o custeio da seguridade social, fulcrada no art. 195 da Carta Constitucional.<sup>86</sup> Esta orientação, ainda que questionável, não pode ser aplicável às CIDE's, as quais, à evidência, não visam a custear a seguridade ou a assistência social, mas a serem aplicadas às finalidades para as quais foram criadas.

Nestes termos, quer parecer que as normas federais em análise criaram figuras tributárias em afronta à regra imunizante que titula este ponto e, nestes termos, devem ser declaradas inconstitucionais pelo STF.

---

<sup>85</sup> Art. 4<sup>o</sup>, III, da Lei n<sup>o</sup> 10.052/00.

Por fim, extrai-se do Texto Constitucional, que o ICMS não incidirá sobre as prestações de serviços de comunicações nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.<sup>87</sup> Tem-se, então, nova imunidade trazida pela EC nº 42/03. Esta, contudo, merece algumas considerações em face da controvérsia que vicejou a seu respeito.

---

<sup>86</sup> RE 233.807-4/RN, relatoria do Ministro Carlos Velloso. DJ. 28.6.02.

<sup>87</sup> A alínea d do inciso X do § 2º do art. 155 da CF/88 está assim redigida:

“X – não incidirá (ICMS)

d) na prestação de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.”

## **Capítulo V – Da Prestação de Serviços de Radiodifusão. Da Prestação de Serviços de Publicidade. Sua Tributação.**

### **5.1. Da Tributação da Prestação de Serviços de Radiodifusão.**

A Lei nº 4.117/62, comumente conhecida com Código Brasileiro das Telecomunicações – CBT, regulava a prestação dos serviços de telecomunicações e incluía neste conceito os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens. A relação entre ambos, sob o ponto de vista normativo ordinário, era de gênero e espécie.

O legislador constitucional de 1988, ao estabelecer a competência privativa da União para exploração destes serviços, optou por segregar esta competência no que concerne aos serviços de telecomunicações e de radiodifusão. A Carta Constitucional vigente prevê, no seu art. 21, XI, competência privativa da União para explorar a prestação dos serviços de telecomunicações, enquanto no XII, prevê tal competência para a prestação de serviços de radiodifusão.

Pelo exposto acima, não se pode mais, a partir do dispositivo constitucional mencionado, pretender estender aos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens o conceito de serviços de telecomunicações. Acontece, e repise-se isso como ponto crucial para o entendimento da questão aqui posta, que, para fins tributários, esta discussão é

irrelevante. A pergunta que se deve fazer é se os serviços de radiodifusão são serviços de comunicação.

Trata-se de serviços de comunicação de massa, posto que oferecidos simultaneamente a vários tomadores. Como afirma Carlos A. Sundfeld, “uma mesma prestadora só poderá transmitir sinais de vídeo simultaneamente aos seus usuários se for detentora de outorga referente a serviço de comunicação de massa. Essa a restrição que se extrai da regulamentação atualmente em vigor.”<sup>88</sup>

Os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens são serviços de comunicação. Seus concessionários prestam serviços de comunicação ao colocar à disposição dos anunciantes os meios necessários e suficientes para que a sua mensagem publicitária seja difundida. Como afirmado anteriormente, o custo da transmissão e a utilidade que este tipo de transmissão oferece em termos de extensão de acesso à mensagem (audiência) é que ditará, em regra, o preço do serviço.

Nem se diga que o receptor, neste caso, não remunera o serviço de comunicação e, assim, o ICMS não incidiria sobre dita realidade. O raciocínio não é correto por esquecer que a remuneração efetivamente acontece, apenas é deslocada para a relação entre o anunciante e o prestador. E isso é lógico, pois quem deseja ter a utilidade de veiculação publicitária não é o receptor da mensagem, mas o seu emissor.

E não é só. O preço do serviço em questão é absolutamente vinculado ao transporte da mensagem ou dos sinais de qualquer natureza. A veiculação de publicidade será mais cara onde for maior a audiência atingida pela mesma. Isso está totalmente de acordo com o que se defendeu até aqui. O anunciante deseja veicular a sua mensagem e

busca atingir o maior número de pessoas possível. Diante das possibilidades que lhe são ofertadas – *internet*, rádio e TV – opta por esta última em face do seu público alvo. De outro lado, a prestadora de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita forma o seu preço a partir da qualidade de suas redes, dos custos envolvidos na transmissão da mensagem e, como não poderia deixar de ser num ambiente de mercado competitivo, a partir da audiência que lhe é atribuída por institutos certificados.

Prestar serviço de comunicação, enfim, tem a sua utilidade valorada pelo prisma do transporte de sinais, da mensagem. Quem presta serviços de comunicação não fornece conteúdo e nem se relaciona com o conteúdo que lhe é entregue. Transmite-o apenas. O preço do serviço deve servir para remunerar o investimento na disponibilização da infra-estrutura necessária para que a mensagem possa ser transportada e pelos custos e despesas que este transporte envolve. Não deve haver, pois, em regra, vinculação do preço pago com o conteúdo transmitido.

Humberto Ávila constrói interessante fundamento para chegar à conclusão diversa. Para ele, a Constituição põe ou pressupõe conceitos. Ali, quando indica as propriedades conotadas pelos termos que emprega. Aqui, quando incorpora conceitos estabelecidos no direito pré-constitucional. Ainda segundo a tese por ele desenvolvida, que aqui, ousadamente, se pretende sintetizar, o conceito de serviço de comunicação, não sendo unívoco na legislação infra e pré-constitucional, precisa ser buscado a partir das normas constitucionais, interpretadas a partir de conceitos por ela pressupostos.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> SUNDFELD, Carlos Ari. *Parecer Inédito* (sem título). São Paulo, 2005.

<sup>89</sup> Ávila afasta o conceito inserto no CBT (se bem que se refere ao conceito de telecomunicações, delineado no seu art. 4º e não no conceito mesmo de “*comunicação*” mencionado no art. 6º item (17) do referido Diploma, com as alterações do Decreto n. 97.057/88, antes transcrito) pelo fato de ser genérico

Para o professor da UFRS, então, a única interpretação consentânea com os preceitos constitucionais tributários seria aquela restrita, que exige uma relação jurídica bilateral com destinatários determinados e certos.<sup>90</sup>

Não parece a mais correta a tese referenciada. A uma porque a estipulação, pelo legislador constitucional, de regras distintas para a exploração, pela União, dos serviços de radiodifusão e de telecomunicações, como se viu alhures, é compatível com o fato de que se impõe, para a prestação daqueles, condicionamentos muito mais sérios do que para a prestação destes últimos.<sup>91</sup>

Segundo porque o sistema tributário, diferentemente do cível, optou pelo vocábulo “comunicação” como núcleo da hipótese de incidência do tributo. Este conceito, segregado daquele escolhido pela legislação cível específica – telecomunicações –, já se estabelecia desde o Decreto que regulamentou a Lei nº 4.117/62.

Terceiro porque não parece se contrapor aos postulados e princípios constitucionais tributários o conceito referido na Lei nº 4.117/62, conquanto guarde o devido respeito aos limites do conceito de prestar serviços de comunicação, que exigem a realização de atividade (obrigação de fazer), remunerada por um terceiro alheio à mensagem, tendente a transmiti-la na forma indicada pelo seu tomador.<sup>92</sup>

---

aplicável às telecomunicações e não as comunicações, como núcleo da regra tributária. Afasta, ainda, o eminente Professor, as estipulações da LC 87/96 por não ser a mesma anterior à CF/88.

<sup>90</sup> Humberto Ávila, *A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda construída a partir da Constituição*, pp. 103-119.

<sup>91</sup> Arts. 220 – 224 da CF/88.

<sup>92</sup> Como arremate, frise-se que há outras duas referências no Texto Constitucional à voz “comunicações” importante de serem mencionadas. A primeira, no inciso IX do art. 5º da Carta, ao preconizar a liberdade de expressão. A segunda, no mesmo artigo, inciso XII, ao referir-se ao sigilo telefônico. No primeiro caso, a disciplina diz respeito ao conteúdo da mensagem, por isso mesmo o cuidado do legislador de reafirmá-lo no art. 220 do mesmo Texto, ao tratar da Comunicação Social. No segundo caso, é a Lei n. 9.296/96, antes referida, quem regula o procedimento das “escutas telefônicas”, o que reafirma a referência às normas relativas ao direito das telecomunicações.

Prova desta incidência tem-se à saciedade. A primeira, consistente na posição pacificada do STF acerca da incidência do ICMS sobre a publicidade veiculada via radiodifusão.<sup>93</sup> A segunda, consistente no fato de que o legislador constituinte derivado ter se dado ao trabalho de incluir regra imunizante para este serviço, por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, atribuindo-lhe, expressamente, o conceito de serviços de comunicação. Apenas daí em diante, então, não há que se falar na incidência do ICMS sobre os serviços que ora se comenta.

Apesar de parecer evidente a tese tendente à incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelas empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens, parece que um melhor entendimento acerca da definição do que seja publicidade e propaganda possa elucidar melhor a controvérsia que insiste em se colocar quanto a este aspecto.

Repise-se que este trabalho não defende que o imposto estadual incide sobre a veiculação de publicidade. Na verdade, a veiculação e a criação de publicidade são atividades regulamentadas e de conceito bem definido, como se verá adiante. Pretende-se demonstrar aqui que a materialidade atrativa da tributação pelo ICMS é o transporte de sinais, entendida como atividade que disponibiliza infra-estrutura capaz de transportar do mencionados sinais (mensagens) sejam eles publicitários, informativos ou outros.

---

<sup>93</sup> RE n. 90.749/BA, DJ 03.07.79; RE n. 91.813/SC; ADI-MC n. 773/RJ, DJ 30.04.03; ADI-MC n.

## 5.2. Da Tributação da Prestação dos Serviços de Publicidade.

Antes de mais nada, é preciso evidenciar o porquê de se estar aqui, num trabalho relacionado à tributação da prestação de serviços de comunicação, falando da tributação da prestação de serviços de publicidade. Três justificativas.

Em primeiro lugar, o fato de os principais precedentes do STF acerca da tributação pelo ICMS (ou por seu antecessor, o ISC) se utilizarem do conceito de “publicidade” para definir pela incidência do imposto quando se está diante da veiculação da mensagem publicitária por meio de radiodifusão sonora e sons e imagens. Conclusão diversa da realidade onde a referida veiculação ocorria via mídia impressa.

Em segundo lugar, pelo fato de o Presidente da República ter vetado o enunciado que seria incluído no item 17.02, tratando da veiculação por qualquer meio, de publicidade e propaganda, da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03, trazendo como justificativa, para tanto, um daqueles precedentes já citados do STF e a imunidade constitucional atinente à tributação de livros, jornais, periódicos e o papel para a sua impressão (art. 150, VI, “d”, da Carta Constitucional).

Em terceiro lugar, devido ao fato de que há uma clara tendência de se ampliar os canais a serem utilizados para a veiculação de mensagens publicitárias. Hoje, por exemplo, já se encontram decisões pretorianas interessantes acerca da publicidade veiculada em sítios de *internet*. O que dizer sobre a publicidade veiculada em terminais de telefonia celular? Estas hipóteses embutem uma idéia interessante que precisa ser

aprofundada a respeito da extensão da imunidade inserta na norma do art. 150, VI, “d”, da CF/88, aos sinais veiculados por estes meios.

### **5.2.1. Da Disciplina Legislativa acerca dos Serviços de Publicidade.**

Seguindo a ordem sugerida acima, importante trazer à colação algumas normas dispostas na Lei nº 4.680/65:

Art. 3º. A Agência de Propaganda é pessoa jurídica especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço dêsse mesmo público.

Art 4º. São veículos de divulgação, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários.

Art 5º. Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado.

No Decreto nº 57.690/66, que regulamenta a referida lei, destaca-se o seguinte:

Art. 4º. Consideram-se atividades artísticas, para os efeitos dêste Regulamento, as que se relacionam com trabalhos gráficos, plásticos e outros, também de expressão estética, destinados a exaltar e difundir pela imagem, pela palavra ou pelo som, as qualidades e conveniências de uso ou de consumo das mercadorias, produtos e serviços a que visa a propaganda.

Art. 5º. São atividades técnicas, para os fins do presente Regulamento as que promovem a combinação harmoniosa dos conhecimentos científicos com os

artísticos, tendo em vista dar à mensagem publicitária o máximo de rendimento e impacto.

(...)

Art. 10. Veículo de Divulgação, para os efeitos dêste Regulamento, é qualquer meio de divulgação visual, auditiva ou áudio-visual, capaz de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecido pelas entidades sindicais ou associações civis representativas de classe, legalmente registradas.

Pelo exposto, algumas conclusões podem ser extraídas. Uma, que a atividade técnica de criar, desenvolver e exaltar uma imagem ou um produto é inserida no conceito de publicidade ou propaganda. Duas, que as agências de publicidade são intermediárias entre os criadores da arte e os agentes de veiculação. Três, que estes últimos são justamente aqueles participantes contratados para veicular a arte ou a mensagem ao seu público alvo.

Deixa-se, então, evidente que o veículo de comunicação nada desenvolve, em termos artísticos, em relação à mensagem. Seu papel é de difundir seu conteúdo – a mensagem. Para o agente de veiculação, como se disse alhures, não interessa o que ele veicula. A sua indústria é a de veicular, transportar o material, a mensagem, a propaganda produzida pelos publicitários, intermediados pelas agências de publicidade.<sup>94</sup>

Neste cotejo, andou bem o Pretório Excelso ao decidir, em reiterados julgados, que as empresas de radiodifusão sonora e de sons e imagens de livre e gratuita recepção seriam alcançadas pelo Imposto sobre Serviços de Comunicação – ISC ou pelo seu sucessor, o ICMS, quando auferissem receitas de veiculação de publicidade. Os fundamentos destes julgados estavam fulcrados em dois pontos principais. O primeiro,

---

<sup>94</sup> Note-se que o item 10.08 da lista anexa à LC 116/03 elenca o “agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação, por qualquer meio”. Noutra parte, a mesa lista elenca como tributáveis pelo ISS os serviços de publicidade e propaganda, excetuando a sua veiculação (item 17.06 e 17.07).

para afastar a tributação do imposto municipal sobre serviços, criados, como se disse antes, para taxar serviços de comunicação estritamente municipais. Os serviços de radiodifusão, à evidência, potencialmente, teriam o condão de extravasar os limites dos territórios dos Municípios, quebrando o requisito de interesse local que norteia a competência municipal. O segundo, para evidenciar que, diferentemente da publicidade veiculada pela mídia impressa, a atividade exercida pelos agentes de veiculação por radiodifusão encaixa-se no conceito de prestar serviços de comunicação e, por isso, estaria sujeito ao imposto que onera a referida prestação.

O ponto que exsurge mais relevante é o segundo. Com efeito, por que a receita com propaganda veiculada por jornais, revistas e periódicos não seria alcançada pelo ISC ou pelo ICMS enquanto que aquela veiculada por radiodifusão seria?

### **5.2.2. Da Imunidade Prevista no Art. 156, VI, “d” da Constituição Federal de 1988.**

O legislador constitucional estabeleceu imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. O objetivo da referida imunidade é a divulgação de cultura e do pensamento, além do livre acesso a qualquer tipo de informação. Mas será que o legislador pretendeu apenas afastar apenas a tributação sobre as receitas decorrentes da venda destes meios de divulgação de informação? Parece que não. A norma inserta no preceito constitucional citado acima é de densidade ampla e vem sendo interpretada desta forma pelo guardião da Constituição. O STF, nos precedentes em

que foi chamado a resolver acerca da extensão do espectro desta imunidade, foi assertivo ao estendê-la a toda e qualquer publicação periódica que possa representar acesso à informação.<sup>95</sup>

Um dos poucos precedentes que restringem a aplicação da referida imunidade deu-se quando o STF analisava a receita auferida por um periódico pela inclusão de encarte publicitário de terceiro na sua distribuição. Ora, parece, neste caso, que simplesmente se utilizou a rede de distribuição do referido periódico para veicular mensagem publicitária de anunciante alheio. Neste caso, é razoável que a imunidade inserta no Texto constitucional não alcance a referida atividade desenvolvida pelo jornal, pois o mesmo foi mero instrumento de veiculação de mensagem publicitária alheia. Neste caso, o imposto incidente sobre a referida receita não pode ser outro que não o ISS sobre serviços de distribuição de bens a terceiros.<sup>96</sup>

A afirmação em tela é ratificada pelo quanto exposto até aqui. A tributação pelo imposto estadual sobre serviços de comunicação exige atividade de transportar sinais, por meios próprios, capazes de interligar utentes do serviço ou emissor e potenciais receptores. No caso do encarte publicitário distribuído com o referido periódico, a atividade é de mera distribuição de bens ou mercadorias de terceiros, nos termos do item 10.10 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

O entendimento do largo espectro da imunidade em tela deve se orientar pela necessária preponderância entre a informação veiculada pelos livros, jornais e

---

<sup>95</sup> Vide AgR em AI n. 587746/SP. No RE n. 221239/SP, a Ministra Elen Gracie concluiu que não se aplicaria a referida imunidade sobre a veiculação de álbum de figurinhas alusivas a uma novela da Rede Globo. Para ela, no que foi acompanhada pelos demais Ministros, esta seria uma forma de cultura a ser difundida e estimulada.

<sup>96</sup> AgR no AI n. 368077/SP. DJ 28.10.04, que tratava da incidência do ISS sobre referida publicidade.

periódicos e a publicidade comumente ali inserida, como acessória. Em outros termos, uma revista periódica que veiculasse apenas informes publicitários, ainda que de forma periódica, não parece poder ser alcançada pela imunidade em referência. Depreende-se, dos julgamentos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, a necessária existência de alguma forma de cultura e informação, que seja veiculada para a sociedade em geral.<sup>97</sup>

Como afirma a doutrina de escol, as imunidades tributárias veiculam competências negativas.<sup>98</sup> Melhor dizendo, as imunidades delineiam as esferas onde os entes políticos são incompetentes para tributar. Como norma de estrutura de esteio constitucional, precisa ser entendida no seu amálgama com princípios e políticas plasmados no Texto. Assim, a liberdade de expressão de pensamento tem papel relevante na Constituição Cidadã de 1988, que pretendeu franquear a mais não poder o acesso a informações e cultura. Neste diapasão, a imunidade tributária em comento precisa ser entendida dentro de contornos amplos, como defendido acima.

Leia-se ementa de Recurso Extraordinário de relatoria da Ministra Ellen

Gracie:

A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo

---

<sup>97</sup> Esta foi a nota preponderante da decisão em que se entendeu aplicável referida imunidade à veiculação de listas telefônicas, a despeito de, nestas, ser comum a inserção de anúncios publicitários.

<sup>98</sup> Roque Antônio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, pp 421-424.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 378-379.

subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>99</sup>

Seguindo o mesmo raciocínio, foi vetado o item 17.07 da lista anexa à LC nº 116/03, que continha a seguinte redação: “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”. As razões do veto davam conta de dois fundamentos, já adiantados acima. Um, tendente a afastar a incidência de qualquer tributo sobre a mídia impressa, a qual, segundo afirmou o veto, “goza de imunidade constitucional” (cf. alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Outro, consistente em afirmar que o ISS não poderia incidir sobre serviços que perpassam as fronteiras de um único Município, o que seria inconstitucional. Para tanto, refere-se a precedente já citado aqui (RE 90.749-1/BA).

Vê-se que a tributação dos serviços de publicidade e propaganda, pelo ISS, na linha do conceito dado pela Lei nº 4.680/65, alcança apenas as atividades técnicas e artísticas desenvolvidas para a criação da peça publicitária a ser exibida e veiculada. Atinge também as atividades desenvolvidas pelas agências de publicidade que, como visto, apenas intermediam as atividades dos publicitários (que produzem as peças de propaganda) e dos agentes de veiculação.<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> RE n. 221239/SP. DJ 06.08.04. Vide também o RE 134.071/SP (DJ 30.10.92), que trata da imunidade extensiva às listas telefônicas.

<sup>100</sup> Nos REsp 114.171/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros e 30.296-5/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, ambos com a íntegra dos seus acórdãos veiculada no sítio do STJ ([www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)), evidenciam que é o ICMS-operações que incide sobre a confecção de placas e painéis publicitários e não o ISS, especialmente diante da restrição contida no anterior item 85 da lista anexa à LC n. 56/87.

O ICMS-comunicação, noutra extremo, é indiferente ao conceito de propaganda ou publicidade.<sup>101</sup> Apenas alcança a atividade de disponibilização dos meios necessários e suficientes para transportar sinais e mensagens, qualquer que seja a natureza destes. Para que se entenda a diferença entra a hipótese de incidência do ICMS-comunicação daquela preconizada no item 10.10 da Lista anexa à LC nº 116/03, necessário é perceber que este item está inserido no macro-item de “serviços de intermediação e congêneres” (item 10 da referida Lista anexa). Neste sentido, seguindo a orientação do STF, que autoriza a interpretação extensiva horizontal dos itens da referida Lista, percebe-se que a utilidade fruível e relevante na atividade desenvolvida pelo prestador é consistente no *link* que este propicia entre o titular do bem e os seus potenciais adquirentes, não no transporte da mensagem.

A divergência pode parecer sutil, mas é deveras relevante. A utilidade oferecida a partir da atividade desenvolvida pelo prestador do serviço de comunicação é a aptidão para transportar a mensagem de voz ou de dados da origem ao destino selecionado. Interessam aí dois aspectos: a infra-estrutura disponível para o exercício da referida atividade (atividade) e a integridade da mensagem ao chegar no seu destino (utilidade). Outra questão deveras importante para a diferenciação está no fato de que a atividade desenvolvida (serviço prestado) volta-se para o transporte do sinal e não para o mero suporte (mídia) ou para o conteúdo do referido sinal.

Por outro lado, a hipótese veiculada no item 10.10 só pode ser entendida a partir da verificação das características do prestador que o legitimam para propiciar a

---

<sup>101</sup> Hugo de Brito concluir que as empresas comerciais e publicitárias têm como remuneração os serviços de publicidade e propaganda, os quais, ainda que não tributados pelo Município, Não se confundem com o serviço de comunicação. (MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 63)

melhor ligação entre o vendedor e o comprador. Aliás, perceba-se que a hipótese restringe-se à distribuição de bens de terceiros, o que, de *per se*, afastaria qualquer comparação com a informação transmitida pelo contribuinte do ICMS-comunicação, que não se reveste da natureza daqueles, por quanto tratar-se de transporte de informações, sinais ou mensagens.<sup>102</sup>

Outro fato que ajuda na compreensão da diferença que se pretende estabelecer diz respeito ao negócio jurídico subjacente à prestação dos serviços de comunicação. O objeto da prestação é a entrega do sinal no destino ou destinos selecionados pelo emitente, não importando por que meio, ou trajeto, o prestador se utilize. A título de ilustração: quando alguém origina uma chamada de voz a partir de São Paulo com destino a Manaus, quer apenas se conectar com alguém nesta cidade, não importando que o seu sinal chegue ao destino via satélite, cabo ou rede *wireless*.

No caso da distribuição de bem de terceiro, é o tomador que, em regra, configura a forma como se dá a referida prestação, que deve ser realizada nos exatos termos do contrato, inclusive quanto à forma da distribuição dos bens. Em outros termos, no serviço de comunicação, o prestador é livre para transformar a mídia (meio) em que lhe foi originalmente entregue o sinal, conquanto tenha a obrigação de transmitir-lhe hírido ao destino. No serviço de distribuição, este transporte é definido e fica embutido na obrigação jurídica estabelecida com o tomador, fazendo parte integrante desta o meio (mídia) de transporte.

---

<sup>102</sup> Em verdade, o fato de existir direito sobre as referidas comunicações não contraria a afirmação feita, pois, para o Código Civil, a classificação dos bens parte de uma substância e alcança os direitos sobre ela. Em outras palavras, ao se comunicar, o emitente não origina, extingue ou modifica direitos. É o conteúdo da mensagem que pode trazer alguma alteração de direitos, mas nunca o seu transporte.

O mesmo se afirma diante da mera veiculação do espaço de mídia, que não tem o condão de atrair a incidência do ICMS-comunicação. Esta deve dizer respeito ao próprio transporte dos sinais e não ao espaço de veiculação da mídia ou ao seu sistema de distribuição, como se disse alhures. Para ilustrar o que se pretende aqui dizer, tome-se o caso dos *outdoors*. A relação jurídica estabelecida entre os seus titulares e os anunciantes tem como objeto a cessão de um espaço para veiculação de peça publicitária específica. Não há, por parte do titular do *outdoor*, a prestação de uma atividade dinâmica, tendente a propiciar a fruição da utilidade em comento por parte do anunciante – comunicar a sua mensagem. O mesmo se pode dizer de qualquer comunicação visual passiva.<sup>103</sup>

Quando se cede espaço num painel publicitário, a materialidade diz respeito à cessão do espaço e não ao transporte da mensagem. Tanto é assim que a informação é veiculada no mesmo formato que foi entregue ao titular do referido painel. A arte ou a criação da mensagem publicitária é exatamente a mesma que chega, após inserida no

---

<sup>103</sup> “Sob este pressuposto, na “prestação de serviço de comunicação”, para que o prestador forneça os meios para que a mensagem chegue ao destinatário, necessita invariavelmente colocar, à disposição dos sujeitos da comunicação, um canal para que estes se comuniquem.

(...) É por este motivo que quando uma informação não muda de suporte físico em um processo comunicacional, sendo, pelo contrário, transportada em seu próprio meio original, não há de se falar em um canal disponibilizado pelo prestador de serviço, pois a informação não se transformou em “mensagem”. Portanto, a obrigação de “fazer”, neste caso, não será um “serviço de comunicação”, mas sim serviço de natureza diversa.

(...) Isso porque a mensagem não foi transportada pelo prestador do suporte físico inicial para um canal, mas pelo contrário, esta permaneceu no suporte físico “papel” sem receber nenhum serviço. Ao invés, somente o suporte físico “papel”, e não a mensagem nele contida, que recebeu os serviços de transporte, exposição etc.” (HENRIQUES, Elcio Fiori. “O Fato Ferador do ICMS-Comunicação e o Serviço de Veiculação de Imagens por Outdoor.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 164, São Paulo: Dialética, 2009, pp. 26 e 27)

O autor do texto entende haver aí prestação de serviço, embora não de comunicação, por entender que não é a mera cessão de espaço que se contrata, mas outros serviços como os de colocação de painéis, iluminação e manutenção dos mesmos etc. Como se defende nesta dissertação, estas atividades são absolutamente acessórias (meio) à prestação a que se submete o prestador do serviço. Esta, diz respeito ao “resultado” – exposição da mensagem ao público que se pretende. Isso envolve, certamente, que a mesma esteja legível, iluminada e regular, sob pena de a referida exposição da mensagem (objeto do contrato) restar comprometida.

painel ou *outdoor*, para os seus destinatários. O prestador sobre ela não exerce qualquer atividade.

Não há, frise-se, por parte do prestador, atividade, consistente numa obrigação de fazer diretamente relacionada ao transporte da mensagem. Há, apenas, a entrega de um direito de uso de um espaço de sua titularidade, a partir do qual se pode explorar a sua marca ou fazer publicidade.

### **5.2.3. Da veiculação de Publicidade e Conteúdo pela *Internet*. Sua Tributação.**

Atualmente, tem sido amplamente veiculado pela mídia de massa, o incremento da exploração de serviços de publicidade e veiculação de conteúdo por meio da *internet* e da rede de telefonia celular. Na verdade, este movimento tende a se tornar cada vez mais consistente, diante da mudança do negócio da *internet*, onde se preconiza o fim da cobrança mensal pelo provimento de acesso e conteúdo e a sua substituição, como modelo de negócio, pelo incremento da veiculação de publicidade pelos ditos provedores.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> A mídia especializada tem noticiado que a maior parte das produtoras de conteúdo, mormente aquelas que produzem filmes (Fox, Time, Sony etc.) têm optado por veicular este conteúdo, gratuitamente em seus sítios na *internet*. Obviamente, a receita anexa a este conteúdo, especialmente de publicidade, começa a ganhar força.

Este modelo de negócio prioriza a receita com publicidade e não com o provimento de conteúdo em si e, à evidência, põe, de um lado, as prestadoras de serviço de TV por Assinatura, que veiculam conteúdo e cobram por isso, e, de outro, as próprias provedoras de conteúdo, que contaram empresas prestadoras de serviços de comunicação para veicular este conteúdo, de forma gratuita, pela *internet*, buscando receitas outras, como a de publicidade.

Mas o que dizer da tributação da publicidade veiculada pela *internet*? Apressa-se em afirmar que ambos os casos não atraem a competência dos Estados para cobrarem o ICMS-comunicação.

Isso porque, como já se demonstrou anteriormente, a única diferença entre a veiculação de mensagens publicitárias pela *internet* ou por celulares e aquela realizada por meio de placas e painéis publicitários é o tipo de mídia utilizada, o que não se revela suficiente, à evidência, para atrair a referida competência estadual. O provedor de acesso à *internet* funciona como mero agente que cede um espaço para o anúncio aos usuários do seu sítio. Os provedores IG ou UOL, por exemplo, apenas disponibilizam conteúdos por meio de espaços que eles veiculam na mídia eletrônica. Não há, por parte deles, a transmissão da publicidade pelos meios próprios. O mesmo pode-se dizer do provedor de conteúdo que contrata operadora do Serviço Móvel Pessoal para que a sua mensagem publicitária chegue aos potenciais compradores.

Aqui, como no caso dos *outdoors*, tratado no tópico anterior, se está diante de materialidade consistente na mera disponibilização de uma mídia para uso publicitário. Não há atividade voltada para a transmissão desta mensagem publicitária, mas apenas, no caso da *internet* ou da telefonia celular, cessão de espaço em mídia própria, para que a veiculação da mensagem se dê. Como afirma a doutrina, não houve transformação da informação (mensagem publicitária) em mensagem a ser transportada em mídia própria.<sup>105</sup>

O provimento de acesso à *internet*, como se verá adiante, é conceituado como serviço de valor adicionado, ou seja, como atividade que acrescenta ao serviço de telecomunicação alguma facilidade de acesso, armazenamento ou procura, mas que com

ele não se confunde.<sup>106</sup> Isso, por si só, não é suficiente para que se afaste a incidência do ICMS-comunicação. A hipótese de incidência desta exação é a prestação de serviços de comunicação e não de telecomunicações. A verificação da referida incidência precisa passar pela verificação da existência dos elementos: (i) terceiro alheio à mensagem; (ii) onerosidade; e (iii) disponibilização dos meios necessários e suficientes para o transporte da mesma.

No caso do provimento de conteúdo, esse prescinde, de forma ainda mais cristalina, da mídia necessária e suficiente pelo transporte dos sinais. Noutros termos, o referido provedor apenas se utiliza de mídia preexistente para exercer a sua atividade.

Sundfeld avalia com hialina clareza a questão posta. É dele o excerto abaixo:

O detentor dos direitos sobre o conteúdo pode veiculá-lo num cinema, pode comercializá-lo em DVD ou Vídeo Cassete. Ou ainda, como seria o caso do modelo proposto, o detentor do direito sobre as imagens pode levá-las ao expectador através de um serviço de telecomunicações (o serviço de rede). Nesta última opção, a empresa detentora de conteúdo não faz telecomunicação, apenas se utiliza desse meio para chegar ao usuário final. É, sem dúvida, prestadora de um serviço de valor adicionado. Como tal, a empresa detentora do conteúdo tem o direito de acesso (como usuária) a uma rede de telecomunicações para prestar o seu serviço. Por outro lado, as

---

<sup>105</sup> Elcio Fiori Henriques, “O Fato Ferador do ICMS-Comunicação e o Serviço de Veiculação de Imagens por Outdoor”, p.27.

<sup>106</sup> Vide Portaria ANATEL n. 148/95, que aprovou a Norma n. 04/95. Além disso, vide o art. 61 da LGT e a Súmula STJ n. 334. É verdade que o STF, no precedente que originou a referida Súmula STJ, acabou, em decisão monocrática do Ministro Eros Grau, aceitando o processamento do Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Estadual vencida. Quer parecer, porém, que os fundamentos que levaram o STJ a afastar a incidência do ICMS-Comunicação sobre a referida atividade prevalecerá no STF. Os PSI (Provedores de Serviços de *Internet*) são responsáveis apenas por serviços acessórios e adicionados ao verdadeiro acesso à rede IP. Tal acesso é propiciado pelas operadoras de telecomunicações contratadas pelo usuário, de forma dedicada ou discada, para tanto. Frise-se que o conceito de Serviço de Valor Adicionado não é próprio do direito brasileiro. A disciplina dada no ordenamento pátrio se assemelha muito com aquela dada pela legislação espanhola, assim como por boa parte dos países que atualizaram a legislação das telecomunicações, sempre no sentido de estabelecer maior liberdade de organização e prestação para estes, em detrimento dos condicionamentos aplicáveis aos serviços de telecomunicações.

prestadoras de serviços de telecomunicações têm o direito – e o dever – de atender a esta determinada categoria de usuários.

Adiante, o professor da PUC/SP arremata:

Uma dada programação pode ser objeto de transmissão via TV aberta (radiodifusão), TV a cabo, outras modalidades de TVs por assinatura (MMDS ou DTH). A mesma programação também pode ficar à disposição do público em página da *internet*.

(...)

Neste caso, haveria a presença de serviço de telecomunicações, mas apenas como meio de acesso do usuário ao prestador do serviço (de fornecimento de vídeo).<sup>107</sup>

Comparação interessante para o deslinde da questão pode se fazer a partir do que o STJ entendeu ser o melhor racional tributário aplicável aos serviços de TV por assinatura, mais adiante analisados. Aquele Tribunal, ao analisar questão específica acerca da incidência do ICMS-comunicação sobre a receita auferida pelos programadores que difundem conteúdos via operadoras de TV por assinatura (produtores de conteúdo), cedendo a estas os direitos para a sua veiculação por esta mídia, decidiu que os mesmos não comportariam a incidência do ICMS.<sup>108</sup> Para aquele Sodalício, a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação somente alcançaria a efetiva veiculação de sinais, pelos operadores de TV por assinatura, não se incluindo na referida hipótese a mera programação da arte ou dos programas cuja veiculação será comercializada por seus produtores (produtores de conteúdo) junto às operadoras de TV por Assinatura.

No mesmo diapasão, poder-se-ia construir raciocínio semelhante diante dos provedores de conteúdo na *internet*. Eles precisam contratar as prestadoras de serviços de comunicação para transportar o conteúdo cujo direito de veiculação eles comercializam

---

<sup>107</sup> Carlos Ari Sundfeld. *Parecer inédito* (sem título). São Paulo, 2005.

junto aos anunciantes que pretendem usar o ambiente da *internet* para exibir as suas mensagens publicitárias. Numa interpretação extensiva, os provedores de conteúdo na *internet* se encontrariam em situação equivalente aos produtores de conteúdo, contratados por anunciantes, que os alienam às operadoras de TV por assinatura para veiculação por esta mídia.<sup>109</sup>

O exemplo trazido à colação faz parte de uma miríade de modelos de negócios que podem ser desenvolvidos nesta área. O mesmo, por exemplo, se poderia aplicar à veiculação de outros tipos de conteúdo (músicas, informações etc.). O que, no fundo, interessa para a solução tributária aplicável, é o entendimento de cada negócio jurídico subjacente e a sua correta subsunção às notas insertas na regra de incidência de cada um dos tributos. Afinal, a descrição das competências tributárias, ao mesmo tempo em que delinea o poder de um ente tributante, afasta, em definitivo, o dos demais, estabelecendo para estes uma incompetência para alcançar aquela materialidade.

A controvérsia existente na tributação dos serviços de comunicação só torna mais difícil a vida das pessoas jurídicas que lidam com este objeto. Pululam na jurisprudência nacional diversos conflitos estabelecidos a partir da pretensão externada por Estados e Municípios que, a um só tempo, querem tributar determinada

---

<sup>108</sup> AgRg no REsp 900.033/MG ([www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)).

<sup>109</sup> No que concerne à veiculação de publicidade por meio de telefones celulares, algumas ressalvas se aplicam. Com efeito, se as operadoras do serviço disponibilizarem a sua rede para que os anunciantes veiculem através delas seus anúncios publicitários, da mesma forma como ocorre com a TV aberta, haverá incidência do ICMS-comunicação. Se, por outro lado, a disponibilização do conteúdo publicitário se der pela mera utilização física do equipamento (aparelho celular), ter-se-ia mera cessão de espaço para o anunciante, o que refoce a competência tributária em questão.

materialidade.<sup>110</sup> A correta compreensão dos limites de cada competência é essencial para que estas lides sejam corretamente solucionadas e novos conflitos não surjam.

O que não se pode conceber é o que se pode chamar de subjetivação da incidência tributária. A obrigação tributária, como é sabido, exsurge da norma e somente nesse sentido pode vir a ser exigida. O simples fato de uma mesma pessoa jurídica ou mesmo duas ou mais pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico prestarem, em conjunto, serviços de comunicação e de provimento de conteúdo, em nada altera a substância destes, em matéria de alcance da norma tributária.

É sempre a análise dos aspectos de fato que cercam cada uma das situações que dará o norte para o aplicador do direito. Obviamente, também não pode ser apenas este arcabouço fático que dá o tom para a fenomenologia tributária. O sistema tributário é fechado operativamente e aberto cognitivamente de modo que a aplicação das suas normas precisa ser analisada sempre sob este prisma.

Em suma, se a oferta de serviços for, efetivamente, tripartite, onde o usuário saiba que a utilidade por ele pretendida será, no caso, oferecida de maneira fatiada, onde a operadora de comunicação transporte o sinal e o programador do conteúdo o aliene diretamente a este usuário, não há porque se pretender misturar as realidades ou retirar de uma delas a sua autonomia jurídica diante de outra.

A oferta de conteúdo como serviço de valor adicionado aos serviços de comunicação tem como característica justamente a sua dissociação com as atividades de

---

<sup>110</sup> No REsp n. 931.566/MG, DJ. 07.05.09, a Ministra Denise Arruda assim ementa o seu Relatório: “Não obstante o entendimento doutrinário no sentido de admitir a ação de **consignação** em pagamento, com base no art. 164, III, do CTN, apenas quando houver dúvida subjetiva em relação a entes tributantes que possuam a mesma natureza (Estado contra Estado e Município contra Município) — tese acolhida pelo

transporte de sinais (telecomunicações; serviços de rede). As duas se complementam, mas como atividades autônomas. Reflexo disso é a necessidade de, diante do direito do consumidor, evitar-se a venda casada, garantindo o seu direito a fruição independente das utilidades que lhe forem diretamente oferecidas.

#### **5.2.3.1. Do art. 220 da Constituição Federal de 1988. Efeitos na Tributação do Conteúdo Veiculado pela *Internet* e Telefonia Celular.**

No que tange à produção de conteúdo e a sua tributação, existe ainda outro argumento interessante, passível de ser aprofundado na presente análise. Como anteriormente salientado, o legislador constitucional diferenciou os serviços de telecomunicações dos serviços de radiodifusão. Para estes últimos, descreveu, pormenorizadamente, delineamentos que precisam ser obedecidos com rigor para que ocorram. Tratando-se a radiodifusão como serviço de massa, por atingir, indiscriminada e simultaneamente, diversos destinatários, há condicionamentos na própria Carta Constitucional para que se autorize a sua prestação.

Estas balizas situam-se, dentre outras, no Título VII da CF/88, intitulado “Da Ordem Social”. O título já dá o tom da preocupação do legislador constitucional com a referida prestação do serviço de comunicação de massa. Para se ter idéia desta importância, a mesma vem regulada juntamente com a Seguridade Social, Educação, Cultura e do Desporto, Meio-Ambiente, da Ciência e Tecnologia, dentre outros. A referida

---

Tribunal de origem —, a doutrina majoritária tem admitido a utilização da ação mencionada quando plausível a incerteza subjetiva, mesmo que se trate de impostos cobrados por entes de natureza diversa.”

prestação vem disciplinada no Capítulo V do Livro VII, com o título “Da Comunicação Social”. O primeiro artigo está assim redigido:

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo, não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

O parágrafo 6º do art. 220, por sua vez, informa que “a publicação de veículo impresso de comunicação independe de licença de autoridade”.

No seu art. 221, vê-se o estabelecimento, com tintas mais fortes, dos condicionamentos para a prestação dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de livre e gratuita recepção.

Art. 221. A produção e a programação das emissoras de rádio e televisão atenderão aos seguintes princípios: (...).

O seu parágrafo 5º também é relevante para este assunto e assim está redigido:

§3º. Os meios de comunicação social eletrônica, independente da tecnologia utilizada para a prestação do serviço, deverão observar os princípios enunciados no art. 221, na forma de lei específica, que também garantirá a prioridade de profissionais brasileiros na execução de produções nacionais.

Dos enunciados trazidos à colação podem-se extrair algumas conclusões. A primeira, consistente no fundamento da liberdade de expressão de pensamento e idéias, como conceito basilar para o desenvolvimento de uma sociedade democrática de direito, mormente se entendido dentro de um histórico de ditadura de governo pelo qual passou o Brasil. A segunda, tendente a estabelecer restrições rigorosas à produção de conteúdo a ser acessado pela população em geral, a ponto de estatuir não apenas prioridades para a

produção nacional, mas também restrições de conteúdo e estipulação de estrutura societária necessariamente nacional, quanto ao controle das prestadoras.<sup>111</sup>

É de mencionar-se, ainda, que, quanto à comunicação de massa, apesar de não ter sido editada, ainda, a mencionada legislação específica de regência, o constituinte teve o cuidado de reconhecer a sua existência, qualquer que seja o meio de veiculação das informações, ressalvado, neste caso – comunicação eletrônica de massa –, a propriedade e controle das empresas por brasileiros.<sup>112</sup>

Estas são as premissas constitucionais. Na prática, vê-se que a forma de veiculação da informação tem alcançado níveis cada vez mais evoluídos e complexos. A informação tem pretendido acompanhar o indivíduo e não mais o contrário. A sua produção alcança níveis nunca antes vistos, o que torna praticamente impossível se estar plenamente informado de tudo o que está acontecendo num país. Com a globalização, o fenômeno torna-se ainda mais complexo, pois a plena informação exigiria o conhecimento de fenômenos acontecidos em todo o mundo, o que dificulta ainda mais qualquer possibilidade de que isso seja alcançado.

---

<sup>111</sup> Walter Vieira segue no mesmo sentido, ao afirmar que a distribuição de áudio e vídeos são rigorosamente regulados pela CF/88, no Capítulo V do Título VIII, que estabelece restrições expressas à sua prestação. Reforçando esta tese, colaciona Eros Grau e Willis Santiago Guerra Filho, que afirmam que “o constituinte foi sábio ao dispor sobre tema de tão relevante e até mesmo transcendental importância. É certo, entretanto, para que uma Constituição ganhe integral efetividade, é imprescindível a interação entre normas e a consciência do corpo social: enquanto a sociedade na assinalar a prática e observância dos seus princípios, ele será temporariamente um Texto nominal, segundo sempre citada classificação de Karl Loewenstein.” (CENEVIVA, Valter Vieira. *Parecer Inédito. “Triple Play” – Serviços de Vídeo sobre DSL*. São Paulo, 2004)

<sup>112</sup> Em Nota, a Associação Nacional de Jornais (ANJ) e a Associação Brasileira de Emissoras de Rádio e Televisão (ABERT) voltaram a defender que sites de internet que fazem papel de empresas de comunicação sejam submetidas às mesmas regras válidas para jornais, revistas rádios e emissoras de TV. Para elas, esta seria a forma de aplicação isonômica das regras insertas no art. 222 da CR/88. A nota afirma ainda que a internet é apenas um novo meio de se difundir conteúdos que, até há poucos anos, eram distribuídos apenas por papel impresso e por radiodifusão. Com a convergência digital, a internet apenas permite a difusão de qualquer tipo de conteúdo pela rede mundial de computadores. Neste sentido, a mídia na internet seria apenas outra forma de veiculação dos mesmos produtos jornalísticos. (Cf. Jornal O GLOBO, 17/11/09, p. 9)

Neste contexto, a *internet*, o telefone celular, o computador pessoal, dentre outros, adquiriram *status* de verdadeiras ferramentas da informação, por servirem de canal muito eficiente para a comunicação, já que, portáteis, acompanham o indivíduo onde quer que ele se encontre. A aquisição de direitos de veiculação de mensagens, informações, enfim, de sinais, tornou-se materialidade relevante a ser estudada quando se presta a avaliar a materialidade sobre a qual, dentro de um conceito de prestar serviços de comunicação, poderia restar nela inserida.

Mais do que isso. A veiculação de informações, historicamente, faz-se e viabiliza-se pela publicidade. O compartilhamento de informações pela mídia impressa, de radiodifusão ou eletrônica, neste jaez, segue o mesmo conceito, se viabilizando por meio da veiculação de mensagens publicitárias. Daí se ter estudado, em capítulo anterior, a definição de publicidade e os seus efeitos tributários.

O Supremo Tribunal Federal já teve, em diversos casos, a oportunidade de se posicionar acerca da tributação dos serviços de comunicação de massa. Anteriormente, colacionou-se os casos onde se posicionara acerca da veiculação pela mídia difundida (rádio e televisão) e também a mídia impressa (jornais, revistas e periódicos). Em todas estas oportunidades o STF, como guardião da Constituição, ratificou a interpretação mais ampla possível quanto à imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Carta. Para o Pretório Excelso, a tributação precisa ser sempre afastada em homenagem à melhor e mais ágil circulação e manifestação de idéias e cultura, informação, pois. E mais. Quanto à publicidade encartada no próprio veículo, pode-se interpretar, pela jurisprudência daquele tribunal, que o mesmo apenas excepciona a aplicação da referida imunidade

quanto o veículo distribui publicidade de terceiros ou se tiver objetivo exclusivamente publicitário.<sup>113</sup>

Nesta esteira, parece que, atualmente, necessária se faz a inclusão, neste conceito de comunicação eletrônica de massa, das informações veiculadas por meio de celulares, *internet* e afins. O conceito de jornais e periódicos é amplo e, como se viu, visa a difundir informações. Atualmente, esta veiculação se dá muito mais via *internet* e celular do que pela mídia impressa, o que orienta o intérprete do direito para a extensão da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Carta Constitucional, para as receitas auferidas pelos veículos de comunicação eletrônica a partir da veiculação de informações por meio deste tipo de mídia.

Os principais jornais impressos em grande circulação no país, e mesmo revistas periódicas, estão, de fato, investindo na mídia eletrônica e na sua capacidade de atualização *on line* e contínua. Neste sendeiro, o aplicador da norma não pode olvidar esta tendência real. Precisa perscrutar, no ordenamento jurídico pátrio, a existência de regra que aplique-se à dita realidade, adaptando os seus enunciados para construir a norma aplicável a partir da uma correta interpretação daquela regra. A tarefa não parece difícil diante do arcabouço normativo brasileiro. O enunciado do art. 150, VI, “d”, da CR/88, é suficientemente amplo para permitir a aplicação extensiva em comento, fundada no princípio da liberdade de expressão e manifestação de idéias que deve orientar qualquer interpretação daquele dispositivo constitucional.

---

<sup>113</sup> Ademais, como visto no tópico anterior, os julgados mais recentes do STF têm impedido que reste ao aplicador da lei a interpretação da extensão da imunidade encartada na Constituição, preferindo a sua aplicação ampla.

O Tribunal de Justiça de São Paulo já teve a oportunidade de se manifestar sobre pleito formulado neste sentido, mas parece que não o aplicou corretamente, apesar de a ação ter sido julgada procedente para o contribuinte.<sup>114</sup> Colhe-se do acórdão em referência que a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, deve ser interpretada de forma restrita e que o STF já teria pacificado o entendimento neste sentido.<sup>115</sup>

Como se mencionou alhures, não é esta a melhor interpretação que se pode colher a partir dos mais recentes pronunciamentos do STF. Pelo contrário, fez-se questão de trazer à colação jurisprudência que deixa evidente que a opção adotada por aquele Pretório orienta-se para restringir a liberdade do julgador, reconhecendo que a regra deve ser interpretada de forma abrangente, em sintonia com o princípio que deve reger a liberdade de expressão e a divulgação de cultura.

As únicas restrições que têm sido reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal dizem respeito à extensão da imunidade às contribuições, já que a norma trata apenas de impostos. Aliás, no último precedente colhido no sítio do Tribunal na *internet*, e já informado anteriormente, permite-se a aplicação da imunidade até para impostos incidentes sobre “filme destinada à produção de capa de livro”, o que dá o tom da interpretação lata que se pretende reverberar.

---

<sup>114</sup> Com efeito, o TJ/SP optou por afastar a tributação pelo ICMS em nome da tese de que a mesma prescindiria da bilateralidade. Aplicação daquilo que o Prof. Humberto Ávila chamou de conceito restrito de comunicação sacado da CF/88, como anteriormente se demonstrou.

Ressalte-se que na Apelação Cível com revisão n. 636.044-5/1-00, o TJ/SP entendeu por bem aplicar, em questão que também discutia a incidência do ICMS sobre a veiculação de publicidade na *internet*, a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, d, que afasta o imposto sobre a prestação de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. A tese é interessante, mas esbarra-se em restrição regulatória que segrega e restringe, como dito, a prestação dos serviços de comunicação de massa (radiodifusão) apenas às empresas com outorga específica para tanto.

<sup>115</sup> Apelação Cível com revisão n. 287.482-5/1-00. 6ª Câmara de Direito Público. Julgada em 28.04.08.

## **Capítulo VI – Da Tributação da Prestação de Serviços de TV por Assinatura.**

### **6.1. Da Disciplina Legal.**

Questão relevante a ser tratada numa análise como a que aqui se pretende desenvolver diz respeito à tributação dos serviços de comunicação na modalidade de TV por assinatura.

Como se disse alhures, a disciplina legal da prestação da TV por assinatura é dada pela Lei nº 8.977/96, a qual, apesar de se referir apenas a uma de suas modalidades – TV a cabo – acaba por disciplinar a prestação dos serviços de TV por assinatura como um todo.<sup>116</sup> A ANATEL é a agência responsável por sua fiscalização e normatização.

Está assim vazada a norma de regência dos referidos serviços:

Art. 2º O serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos.

---

<sup>116</sup> Em verdade, a Lei do Cabo trata apenas da prestação de Serviços de TV por assinatura, através de cabos. De toda maneira, a segregação entre as atividades está presente, se bem que de forma menos específica, nas normas que regulam a prestação dos serviços de TV por assinatura via micro-ondas ou satélite. O autor do presente trabalho lembra que das três modalidades de prestação dos serviços de TV por assinatura, quais sejam: TV a cabo, MMDS (micro-ondas) e Direct To Home (DTH – sinais satelitais). (FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “A Tributação dos Serviços de Comunicação. Uma Análise Tributária da Oferta Convergente destes Serviços.” In: *Tributação nas Telecomunicações* (Coord.). São Paulo: MP Editora 2008, p.06)

Parágrafo Único. Incluem-se neste serviço a interação necessária à escolha de programação e outras aplicações pertinentes ao serviço, cujas condições serão definidas por regulamento do Poder Executivo.

Este regulamento é o Decreto nº 2.206/97, que estabelece que os sinais que são distribuídos pelas operadoras “compreendem programas de vídeo e/ou áudio similares oferecidos por emissoras de radiodifusão, bem como de conteúdo especializado e que atendam a interesses específicos, contendo informações (...) que possam ser oferecidas aos assinantes. Incluem-se neste serviço a interação necessária à escolha da programação e outros usos pertinentes ao Serviço, tais como a aquisição de programas pagos individualmente, tanto em horário previamente programado pela operadora, como em horário escolhido pelo assinante”.

Importa saber, seguindo a linha que desde o início se preconiza, quais das atividades realizadas pelas operadoras de TV por assinatura se enquadram no conceito de prestação de serviço de comunicação para fins da incidência do ICMS. A mera eleição do referido serviço como de telecomunicações, apesar de poder oferecer indícios quanto aqueles efeitos, não é condição suficiente para a referida incidência que nasce da lei tributária aplicável.

Para responder a esta questão, é necessário que se verifique se a referida operadora é contratada por um terceiro para oferecer utilidade material consubstanciada na atividade de transporte de sinais (informações) entre o tomador e os seus destinatários, quando estaria, certamente, prestando serviços de comunicação; ou se, noutro jaez, estaria a operadora de TV por assinatura veiculando conteúdo sobre o qual possui algum direito próprio, oferecendo, nesta toada, utilidade consistente em entretenimento ao seu tomador.

De plano já se responde que, no caso, o prestador do serviço aqui mencionado realiza ambas as atividades. Explica-se. Quando um dado anunciante contrata operadora da TV por assinatura para veiculação de determinada mensagem publicitária, estaria esta prestando verdadeiro serviço de comunicação. Calham aqui todas as observações realizadas quando anteriormente se analisou a tributação dos serviços de radiodifusão de livre e gratuita recepção. Remunerar-se-á o serviço tendente a oferecer infra-estrutura necessária ao transporte da informação (sinais) de cunho publicitário. O preço deste serviço, então, será diretamente proporcional ao custo desta estrutura e ao espectro de penetração do prestador, visto que o objetivo do anunciante, no caso, é atingir o maior público possível direcionado ao seu produto.<sup>117</sup>

Quando, porém, a mesma operadora de TV está a veicular conteúdo por ela mesma produzido, ou cuja licença de veiculação foi por ela adquirida, não se pode falar em prestação de serviços de comunicação, hipótese de incidência do ICMS-comunicação, pelo simples motivo de que falta a caracterização da materialidade imponible, tendo em vista a estranheza entre o prestador do serviço e o conteúdo da mensagem transportada. Na verdade, estar-se-ia prestando um serviço a si mesmo. Utilizando-se de infra-estrutura própria para oferecer entretenimento remunerado, por meio de sinais de TV.

O fato de, na primeira situação, o tomador do serviço ser o anunciante, enquanto no segundo é o usuário que adquire o conteúdo do entretenimento ou informação, revela muito dos efeitos jurídicos apontados. Isso porque a avaliação de qualquer negócio jurídico, para fins de definição da tributação aplicável, passa,

---

<sup>117</sup> Necessário, porém, que se informe, para melhor entendimento das circunstâncias comerciais que cercam este tipo de serviço, que o normal não é o auferimento de receitas de publicidade diretamente pelas operadoras de TV por assinatura. No mais das vezes, as mensagens publicitárias vêm embutidas no conteúdo produzido pelos programadores especificamente para esta mídia.

necessariamente, pela análise de dois aspectos. Utilidade fruível oferecida e atividade desenvolvida para tanto. No caso em tela, a atividade desenvolvida, em ambas as situações, é a mesma – utilização de infra-estrutura própria para transporte de sinais conversíveis para televisão. A utilidade oferecida, contudo, é diversa. No primeiro caso, comunicar mensagem publicitária ao público de usuários assinantes da operadora. No segundo, oferecimento de entretenimento e informação, de maneira geral, para os referidos usuários.

Como já escrevemos: “reforça, com certeza, este raciocínio, o fato de que o preço da assinatura varia de acordo com o “pacote” de canais veiculado na programação, o que contrariaria, numa primeira análise, a afirmação de que a remuneração por estes serviços deveria custear apenas o transporte, nada tendo que ver com o conteúdo transportado”.<sup>118</sup>

Na mesma linha seguem Paulo de Barros Carvalho, Bernardo Ribeiro de Moraes, Roque Antônio Carrazza e Alcides Jorge Costa ao afirmarem que o valor das assinaturas cobradas não remunera um serviço de transporte de sinais (programação), mas, sim, cessão de direito de veiculação de conteúdo. Para eles, assim como se afirmou acima, faltaria um elemento para a caracterização da incidência tributária, qual seja, a distinção entre o titular da mensagem, que a entrega ao prestador de serviço de comunicação, e este, que não interfere e nem detém a mensagem, mas apenas a transporta e veicula.<sup>119</sup>

---

<sup>118</sup> FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “A Contribuição Social ao PIS e a Cofins Incidentes sobre a Importação de Serviços. Uma análise Aplicada ao Setor de Telecomunicações.” In: *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 6.

<sup>119</sup> Antônio Reinaldo Rabelo Filho, “A Contribuição Social ao PIS e a Cofins Incidentes sobre a Importação de Serviços. Uma análise Aplicada ao Setor de Telecomunicações”, p.7.

Em conclusão, afirma-se que, enquanto a receita de publicidade auferida pelas operadoras de TV por assinatura é tributada pelo ICMS-Comunicação, aquela receita oriunda das assinaturas cobradas dos seus assinantes não seria tributável pela mesma exação.

A própria norma de regência fornece mais elementos para solucionar a discussão aqui estabelecida. Com efeito, no seu art. 5º estabelece-se que:

Art. 5º Para efeitos desta lei são adotadas as seguintes definições:

V- Operadora de TV a Cabo – é a pessoa jurídica de direito privado que atua mediante concessão, por meio de um conjunto de equipamentos e instalações que possibilitam a recepção, processamento e geração de programação e de sinais próprios e de terceiros, e a sua distribuição através de redes, de sua propriedade ou não, a assinantes localizados dentro de uma área determinada.

VI- Programadora – é a pessoa jurídica produtora e/ou fornecedora de programas ou programações audiovisuais.<sup>120</sup>

Perceba-se que o legislador evidenciou que o conceito de “Operadora de TV” prescinde da análise da titularidade do conteúdo veiculado ou mesmo da titularidade das redes utilizadas para esta veiculação. Esta, ressalte-se, foi a opção do legislador cível, que teve como motor estipular um espectro relativamente largo para a regulação e fiscalização da prestação dos referidos serviços, até porque têm a sua importância alçada a níveis constitucionais em face do disposto no art. 220 e seguintes da Carta Constitucional de 1988.

---

<sup>120</sup> Conforme se mencionou em nota anterior, o conteúdo produzido pelas programadoras, usando a denominação da lei, há publicidade inserida. Em outras palavras, quando uma programadora vende um filme, nele pode estar inserido intervalos comerciais. Isso não parece afastar o quanto já definiu o STJ. Com efeito, a mensagem publicitária, aqui, está sendo veiculada como conteúdo e assim adquirida pela operadora de TV por assinatura, que não tem qualquer ingerência sobre a sua veiculação. Desta forma, não se pode pretender decotar da receita destas operadoras uma fatia que seria relativa à programação publicitária inserida nos conteúdos cujos direitos de transmissão foram adquiridos, para, sobre estes, fazer incidir o ICMS-comunicação. Diferentemente, havendo receita auferida pelas operadoras de TV por assinatura, pela exploração de espaço na sua programação para veiculação de anúncios comerciais,

Quanto ao aspecto tributário, entretanto, necessário que se observe, mais amiúde, a estrutura que envolve a prestação dos referidos serviços, tendente a perceber qual a atividade desenvolvida e a utilidade ofertada a partir dela.

## **6.2. Da Análise de Situações Concretas de Ofertas do Serviço. Efeitos.**

Para a avaliação dos efeitos tributários da referida prestação de serviços, a titularidade dos meios de rede e do conteúdo veiculado é de curial importância dentro do conceito definido neste trabalho como mínimo para desencadeamento dos efeitos tributários definidos na norma de regência. Neste cotejo, pontuar-se-iam três situações possíveis:<sup>121</sup>

1ª Situação: Operadora de TV veicula conteúdo próprio, por infra-estrutura própria. Este é a situação padrão, acima desenvolvida. Não havendo a nota principal caracterizadora do núcleo da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, qual seja a atividade consistente em transportar sinais alheios, não se poderia pretender tributar dita realidade por aquele imposto.

2ª Situação: Operadora de TV veicula conteúdo próprio através de redes alheias. Esta situação reveste a operadora de TV da condição de usuário de um serviço de comunicação. Em outras palavras, e arriscando-se a tentar adequar o conceito tributário ao da legislação de telecomunicações, nesta situação, a operadora funcionaria como mera programadora de conteúdo, que precisaria contratar um prestador de serviços de comunicação para veicular este seu conteúdo. Neste caso, como demonstrado, não haveria que se falar em incidência do ICMS.

---

ter-se-ia, à evidência, a prestação de um serviço de comunicação apto a gerar a incidência do ICMS-comunicação.

<sup>121</sup> Não se avalia como possível a situação onde uma operadora de TV veicula conteúdo alheio por redes alheias. Neste caso, a relevância econômica desta pessoa jurídica seria apenas a exploração da outorga que lhe foi concedida, fazendo as vezes de mera intermediadora entre a prestadora de serviços de comunicação, que cede os meios de rede a serem contratados e a programadora, que produz o conteúdo no formato de TV, para ser veiculado.

3ª Situação: Operadora da TV que veicula conteúdo alheio por meio de redes próprias. Aqui a subsunção do fato à regra matriz de incidência do ICMS-Comunicação exsurge evidente. Percebem-se, claramente, os três elementos ensejadores da incidência tributária: a) realização de atividade consistente no transporte de sinais (programação); b) distanciamento entre o prestador e o conteúdo da mensagem; c) atividade remunerada e d) preço do serviço diretamente relacionado com transporte de sinais e não com o conteúdo da mensagem.

Há jurisprudência sobre o tema.<sup>122</sup> Para o STJ, por exemplo, a única atividade que não seria tributada pelo imposto estadual seria aquela consistente na elaboração do conteúdo (programação) que será, posteriormente, veiculado pela operadora de TV por assinatura, bem como os valores cobrados a título de adesão ou habilitação do sinal de TV, por se tratar de serviço preparatório ao de comunicação.

Perceba-se o quanto aludido pela ementa de um dos REsp que foram julgados sobre esta matéria:

O serviço de TV a cabo consiste, por expressa disposição normativa (Lei 8.977/95, artigos 2º e 5º), em serviço de comunicação (da espécie de "telecomunicação"), prestado por operadora, que, utilizando um conjunto de equipamentos, instalações e redes, de sua propriedade ou não, viabiliza a recepção, o processamento, a geração e a distribuição aos assinantes de programação e de sinais próprios ou de terceiros. A prestação onerosa desse serviço caracteriza hipótese de incidência do ICMS.<sup>123</sup>(grifos não originais)

Os tribunais parecem ter incorrido na mesma errônea que muitos dos aplicadores do direito incorrem, qual seja a confusão entre o conceito da legislação das telecomunicações e aquele previsto na legislação tributária. Como se afirmou anteriormente, no limite, aquele conceito oferece indícios para esta conclusão, mas não

---

<sup>122</sup> Vide REsp n. 726.103/MG, relatado pelo Ministro Otávio Noronha e REsp n. 710.774/MG, relatado pela Ministra Eliana Calmon.

<sup>123</sup> REsp n. 418.594/PR. DJ 21.03.05. p. 218.

pode ser entendido como condição suficiente para tanto. A conceituação do operador de TV por assinatura como prestadora de serviços de telecomunicações não é suficiente para caracterizar a sua atividade como tributada pelo ICMS.

Na análise da situação em exame, o que deve ser questionado é se o operador de TV por assinatura disponibiliza os meios necessários e suficientes para que um terceiro se comunique ou seja alvo de comunicação. A toda evidência, se seguisse nesta linha, concluiria que, no caso de aquele sujeito apenas veicular, por redes próprias, conteúdo por ele adquirido (direito de veiculação ou licença de veiculação), não se estaria diante de uma prestação de serviço de comunicação, mas de provimento de conteúdo, com oferta de utilidade informativa ou de entretenimento.

Diferentemente, no caso das receitas auferidas pelos mesmos operadores, consistentes na veiculação de publicidade em nome de terceiros anunciantes, dúvidas não há acerca da referida incidência tributária.

Não se pode deixar de consignar que a tributação dos referidos serviços de telecomunicações na modalidade TV por Assinatura está disciplinada pelo Convênio nº 57/99, que estabeleceu benefício de redução de base de cálculo de modo que a alíquota efetiva sobre o serviço seja de 10% (dez por cento).<sup>124</sup>

Mas não é só. A aplicação direta dos conceitos da legislação das telecomunicações para definir a incidência tributária causa outros prejuízos ainda no que tange à prestação dos serviços de TV por assinatura. A lei de regência afirma que faz parte do referido conceito, inclusive, a oferta de programas na modalidade de *pay-per-view*. Isto

---

<sup>124</sup> Isso numa realidade em que os serviços de comunicação são alcançados por uma alíquota média de 27% (vinte e sete por cento)! Parece evidente que o móvel dos Estados não foi a essencialidade do referido

é, naqueles casos em que a operadora cobra um valor isolado da assinatura mensal para disponibilizar ao seu usuário certa programação. Programação esta fora do “pacote” ordinário oferecido e remunerado pela assinatura mensal por ele paga.

O Decreto nº 2.206/97 estabelece que os sinais distribuídos pelas operadoras “compreendem programas de vídeo e/ou áudio similares oferecidos por emissoras de radiodifusão, bem como de conteúdo especializado e que atendam a interesses específicos, contendo informações (...) que possam ser oferecidas aos assinantes. Incluem-se neste serviço a interação necessária à escolha da programação e outros usos pertinentes ao Serviço, tais como a aquisição de programas pagos individualmente, tanto em horário previamente programado pela operadora, como em horário escolhido pelo assinante”.

A utilidade material ofertada neste caso, evidentemente, foge à tributação pelo ICMS-comunicação. *In casu*, se está diante de uma espécie de locação de vídeo.<sup>125</sup> Em outras palavras, a operadora de TV por assinatura, ainda de forma mais evidente, cede os direitos de veiculação do conteúdo aos assinantes, cobrando-o de forma pontual, justamente com esta finalidade. Mais uma vez, não se pode perder de vista a essência da utilidade oferecida e da atividade correlata. O preço a ser pago pelo conteúdo acessado decorre do direito de veiculação do referido conteúdo e não dos meios postos à disposição para este acesso e, por isso, não pode ensejar a tributação pelo ICMS-comunicação.

Tome-se o exemplo do novo negócio que está sendo desenvolvido por empresas locadoras de filmes. Percebendo que o mercado de acesso a conteúdo pela

---

serviço. O que motivou a dita providência foi justamente a tentativa de reduzir a celeuma existente, estimulando os contribuintes a não questionarem a referida incidência.

<sup>125</sup> Aliás, a veiculação de conteúdo em forma de pay-per-view tem sido o grande concorrente das tradicionais redes de locação de vídeos, que tem, justamente por isso, recorrido a outras formas de disponibilização deste conteúdo, muitas vezes, através da rede de *internet*. A forma de disponibilização

*internet* tem crescido rapidamente no Brasil, estas empresas desenvolvem sítios de *internet*, donde disponibilizam filmes que podem ser locados ou adquiridos pelos usuários. Ora, esta operação se reveste, juridicamente, das mesmas características daquele consistente na locação dos filmes, fisicamente, em lojas. O uso da *internet* revela apenas aspecto de mídia que implica na participação de operadora que disponibiliza os seus meios de rede para o transporte dos sinais e transferência do conteúdo a ser baixado. Este serviço, como já se disse, de tráfego de sinais de dados, se remunerado, ensejará a incidência do ICMS-comunicação. Contudo, para a locadora do conteúdo, pela *internet*, não haverá a incidência daquela exação, mas daquela outra, aplicável ao negócio anteriormente realizado através de suas lojas.

A oferta destes conteúdos por meio da TV por assinatura traduz exatamente a mesma realidade jurídica. Diferem apenas, mais uma vez, a mídia em referência – ali, o usuário assistirá ao filme no seu computador, aqui, na sua TV. Outra diferença que se pode apontar diz respeito ao fato de que, na realidade atinente às operadoras de TV por assinatura, como se demonstrou anteriormente, não se necessitará, em regra, da inclusão de um terceiro que forneça os meios de rede necessários e suficientes para que a transferência (*download*) do conteúdo aconteça, visto que as ditas operadoras de TV, no mais das vezes, são possuidoras destes meios de rede.

Neste sentido, refuta-se qualquer pretensão, a despeito do conceito de serviços de telecomunicações alcançar a referida realidade para fins regulatórios, de tributar pelo ICMS-comunicação os serviços oferecidos pelas operadoras de TV por assinatura, mormente na oferta de filmes pagos por demanda (*pay per view*).

---

do referido conteúdo, se via download do vídeo pela rede IP ou via entrega do vídeo em suporte físico próprio em nada altera a essência do negócio jurídico firmado.

## **Capítulo VII – Os Serviços de Telecomunicações. Breve histórico. A Privatização do Sistema Telebrás e a Conjuntura Atual.**

De uma maneira geral, o início da normatização, no que toca aos serviços de telecomunicações, deu-se em 1962, quando a União editou a Lei nº 4.117 – Código Brasileiro das Telecomunicações (CBT) –, para disciplinar esta atividade em todo o território brasileiro. Àquela época, as telecomunicações, no Brasil, eram matéria de competência da administração pública direta, exercida por meio do Ministério das Comunicações. A ele caberia o investimento, o suporte técnico e a concessão de autorizações e licenças para a exploração do serviço no território nacional. A exploração dos serviços de telefonia local, ou mesmo dos serviços “interurbanos”, era de competência dos Estados-membros. As concessões para exploração de serviços de telecomunicações eram outorgadas, de forma descentralizada, por diversos Estados e obedeciam a regras ditadas por estes.

A partir da Constituição Federal de 1967, a União passou a ser titular do direito de explorar diretamente, ou mediante autorização ou concessão, todos os serviços de telecomunicações, sem qualquer ressalva para os Estados. Do mesmo modo, adquiriu aquele ente a competência para legislar sobre telecomunicações.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. *Direito das Telecomunicações*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008, p. 25-27.

No exercício dessa competência, foi criada pela Lei Federal nº 5.792/72, regulamentada pelo Decreto nº 74.379/74, a Telecomunicações do Brasil S/A – Telebrás, empresa pública federal a quem competia toda a disciplina legal e técnica sobre a prestação dos serviços de telecomunicações no País. Esta, de forma a efetivar esse objetivo, delegou, por concessão, a diversas empresas regionais, a prestação local dos serviços, mantendo ao menos 51% do capital de tais pessoas jurídicas e tornando-se, destarte, uma *holding* da administração pública.

Com a edição da Constituição de 1988, o Brasil já atravessava outra fase econômica. O viés centralizador cedeu lugar a um poder mais descentralizado. Como consequência, pode-se dizer que apenas com o advento da atual Carta Magna se solidificou a organização política tripartite, característica da República Federativa Brasileira.

A disposição acerca das áreas tidas como de interesse nacional, entretanto, remanesceu sob o controle normativo da União. Esse fato não aconteceu por acaso. Serviços como os de energia elétrica e telecomunicações, por exemplo, dada à sua abrangência nacional e estratégica, fogem a qualquer tentativa de controle por parte da esfera estadual ou municipal. Evidentemente, estes entes políticos atuam, em alguns casos, por meio de sua competência concorrente, exercida sempre de maneira racional e complementar, visando a garantir e contribuir com a melhor prestação possível do serviço público.

Exercendo a sua competência constitucional, em 1996, quando da discussão acerca da adaptação do Brasil à desvinculação de algumas atividades do jugo governamental, a União, com espeque no arts. 21, XI e XII, e 22, IV, da Carta Política de

1988, publicou a Lei nº 9.295/96, que representou a veiculação dos princípios e regras mínimas que deveriam nortear a privatização do setor de telecomunicações, que já se anunciava.

A reforma mais marcante que se percebeu no arcabouço jurídico dos serviços de telecomunicações aconteceu, entretanto, com a edição da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT). A principal política pública veiculada neste instrumento legal preconizava, basicamente: a) a garantia de acesso ao serviço a toda população a preços justos e razoáveis; e b) a promoção da competição e a diversidade dos serviços, sempre com objetivo de que seu provimento se desse nos melhores padrões de qualidade exigidos pela sociedade.

Como já se mencionou, até 1995, os serviços em comento não apenas eram de titularidade da União, como cabia a este ente federativo a sua exploração em regime de monopólio, por meio de suas empresas.<sup>127</sup> Apenas com a Emenda Constitucional nº 08/95 é que se extinguiu o monopólio estatal de exploração dos serviços de telecomunicações. Lançaram-se as bases legais para a regulação desses serviços, prestados por meio de contratos com entes privados. Com efeito, previu-se: a) no art. 21, XI, da CF/88, ser de competência exclusiva da União a exploração dos ditos serviços e sua a outorga; b) no art. 22, IV, estabeleceu-se competência exclusiva da União para legislar sobre os mencionados serviços; e c) no art. 175, *caput* e parágrafo único, da mesma Carta, estabeleceu-se que a lei disporia acerca do regime das empresas concessionárias e o seu caráter especial de contrato.

---

127 Em verdade, já havia espaço para a iniciativa privada. Este papel, entretanto, era apenas residual pois a ela não se outorgava a possibilidade de se prestar os serviços públicos de telecomunicação (telefonia, telegrafia e transmissão de dados). Sua atuação ficava restrita aos demais serviços de telecomunicações, pouco relevantes àquela altura.

## **7.1. A Lei Geral das Telecomunicações. Lei nº 9.472/97. A Classificação dos Serviços de Telecomunicações.**

Coube à Lei nº 9.472/97 a criação da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, com o objetivo de ratificar os projetos de desestatização intentados pelo Estado, de maneira a oferecer maior segurança e isenção para os novos investidores dispostos a iniciar a exploração dos serviços de telecomunicações. No contexto em que o Estado brasileiro assumia um cunho nitidamente assistencialista, com assunção de custos e funções que extravasavam a inicial posição liberal, era preciso reorganizar-se de maneira a criar um ambiente mais propício para receber investimentos privados, visando a participarem do processo de desestatização que se propunha.

Esta alteração focava-se justamente na exploração de serviços intensivos em tecnologia e investimentos que, em seu conceito, poderiam ser mais bem prestados pela iniciativa privada, sob a fiscalização e normatização do Estado. Neste diapasão, o Brasil, buscando adaptar-se, colheu experiência da França, no que tange à estrutura jurídica, e dos Estados Unidos da América, no que concerne à forma de atuação, para criar as suas agências reguladoras.

Enquanto a experiência norte americana, na criação dos órgãos reguladores estatais, visava a enfrentar a dinâmica do mercado, criando certa reserva técnica das suas decisões em relação ao controle judicial, em contraposição ao gigantismo do Estado assistencialista, as agências brasileiras foram organizadas como prova de que no País também havia um ambiente próprio para investimento e aporte de capitais. De fato, no

Brasil, a dicotomia entre os conceitos de atividade econômica e serviços públicos chegou a um limite de publicização econômica que urgia ser alterado.

A Lei Geral introduziu, ainda, duas classificações até então não utilizadas no setor de telecomunicações e ligadas exclusivamente ao seu tratamento jurídico. Os serviços, seriam, assim, agrupados de acordo com a abrangência dos interesses que atendem, sendo denominados de serviços coletivos e restritos. Os últimos, sempre prestados em regime privado, não comportando condicionamentos mais intensos, bastando que não prejudiquem a coletividade.<sup>128</sup> Os primeiros, coletivos, estando sujeitos a maiores condicionamentos, inclusive de conteúdo positivo, e podendo ser prestados tanto no regime público quanto no privado.<sup>129</sup>

Quanto ao regime de sua prestação, os serviços podem ser considerados como públicos ou privados. O primeiro segue a sorte dos serviços públicos tradicionais. O segundo, por seu turno, segue os condicionamentos aplicáveis à exploração de atividades econômicas, nos termos do art. 175 da CF/88.

O objetivo da segregação perpetrada pela Lei Geral foi justamente o de permitir maior competição no setor. As empresas privadas que adquiriram a operação das antigas empresas exploradoras públicas do serviço, juntamente com as redes e infraestrutura por estas construídas, não poderiam ser equiparadas, em termos concorrenciais, com novas entrantes, que pretendessem explorar os serviços de telecomunicações.

---

<sup>128</sup> “Art. 62 da LGT: Quanto à abrangência dos interesses a que atendem, os serviços de telecomunicações classificam-se em serviços de interesse coletivo e serviços de interesse restrito.”  
“Art. 63 da LGT: Quanto ao regime jurídico de sua prestação, os serviços de telecomunicações classificam-se em públicos e privados. Parágrafo único: Serviço de telecomunicação em regime público é o prestado mediante concessão ou permissão, com atribuição à sua prestadora de obrigações de universalização e continuidade.”

Os serviços de interesse público, por seu turno, são prestados mediante concessão ou permissão pública. Tais serviços não abrangem, obrigatoriamente, todos os de natureza coletiva, mas todos aqueles para os quais se tenham instituído metas de universalização, qualidade e continuidade.

Marcos Juruena Villela Souto, ao defender que a segregação definida na LGT não altera o caráter público de todos os serviços de telecomunicações, afirma que: “no campo das telecomunicações, constitucionalmente definido como serviço público, as atividades podem ser desenvolvidas como serviços públicos em regime de direito público, sujeitas, pois, a concessões e autorizações, e serviços públicos executados em regime de direito privado, mediante autorizações.”<sup>130</sup>

Frise-se, para completar, que o art. 68 da Lei Geral das Telecomunicações veda a prestação, pela mesma pessoa jurídica, de um mesmo serviço na modalidade pública e privada. Aliás, o art. 66 desse mesmo diploma estabelece que, se um serviço for prestado ao mesmo tempo no regime público e privado, serão adotadas as medidas que impeçam a inviabilidade econômica da sua prestação no regime público.

Não poderia ser diferente. A inteligência dos enunciados acima traz à luz o interesse público que deve nortear certos tipos de serviços básicos, que não podem ser prestados ao livre sabor do mercado. Não é por outro motivo que as diversas modalidades do serviço telefônico fixo comutado devem ser prestadas, por força do parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.472/97, sob o regime público, de forma que sejam acessíveis à

---

<sup>129</sup> Carlos Ari Sunfeld lembra, dentre os condicionamentos de cunho positivo, o dever de suportar o compartilhamento de suas redes de telecomunicações. (*Parecer Inédito. Serviços de Telecomunicações e sua Infra-Estrutura – Conflitos de Competência*. São Paulo, 2001. p. 31).

<sup>130</sup> SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, p. 34.

população em geral. É justamente por isso que essas empresas têm que se esforçar para cumprir todas as metas de universalização, continuidade e qualidade quanto à prestação do serviço, nos termos do disposto na LGT e nos Regulamentos da ANATEL.

O certo é que as empresas particulares que obtiveram a outorga para a prestação dos referidos serviços, sob a fiscalização e o controle da ANATEL, investiram bilhões de reais no incremento da infra-estrutura de rede para a universalização dos serviços públicos de telecomunicações. Neste sentido, foram acompanhadas de perto pela Agência, a qual, implementando as políticas públicas definidas pelo Governo, fiscaliza e regula o setor, priorizando o atendimento do interesse público que a prestação do referido serviço deveria perseguir, sem, contudo, esquecer-se de respeitar, do mesmo modo, o equilíbrio econômico financeiro do contrato, garantindo, assim, também, os interesses dos investidores.

A reforma brasileira dos serviços em referência, coerente com a sua natureza de serviço de titularidade pública, estabeleceu os compromissos do Poder Público em relação à sua disciplina.

#### **7.1.1. Os Serviços Públicos.**

Nas palavras do professor Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>131</sup> “serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à

---

<sup>131</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 477.

satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público”.<sup>132</sup>

Assim, tem-se que os serviços públicos são atividades especiais, prestadas pelo Estado, diretamente ou indiretamente mediante outorga, que seguem regime jurídico especial, não podendo ser negociadas pelo Poder Público.

A noção de serviço público, neste jaez, é umbilicalmente ligada à noção de interesse público. A Administração Pública precisa ser entendida na sua função de buscar da forma mais eficiente possível o interesse público, entendido como síntese da melhor proteção do bem público em uma situação concreta.

A professora Maria Sylvia Di Pietro,<sup>133</sup> no entanto, crê que esse conceito seja muito restrito em virtude da expressão “utilidade ou comodidade pública fruível diretamente pelos administrados”, desconsiderando outras espécies de serviços que, apesar de serem considerados públicos, não são usufruíveis diretamente pela coletividade, como é o caso dos serviços administrativos do Estado, prestados internamente, dos serviços diplomáticos e dos trabalhos de pesquisa científica, os quais só por via indireta beneficiam a coletividade.

A referida doutrinadora prefere conceituar serviço público como sendo “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.

---

<sup>132</sup> Nos serviços de telecomunicações, conforme se verá adiante, há previsão de regime privado na prestação, fazendo-se, ainda, distinção dos serviços, no que toca à sua abrangência, em serviços coletivos e restritos. Vide art. 62 e seguintes da LGT.

<sup>133</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2002, pp. 98-99.

O poder outorgado à Administração Pública só pode ser entendido a partir da sua utilidade e necessidade para o atendimento do interesse público. A potestade é apenas justificada enquanto afeta ao dever de percussão daquele interesse, como lembra a doutrina italiana capitaneada por Guido Falzone.<sup>134</sup> Nesta função, a Administração tem também o dever de se valer da supremacia do interesse público para fazer prevalecer as suas decisões em detrimento de interesses eminentemente particulares em casos concretos. Renato Alessi chega a mencionar que, quando a Administração age para realizar direta e imediatamente um interesse público específico, justificar-se-ia a sua supremacia potencial.<sup>135</sup>

Hector Jorge Escola<sup>136</sup> ensina, ainda, que esta seria a visão objetiva ou material do conceito de Administração Pública. Em outras palavras, é por meio da verificação da qualidade intrínseca e essencial do ato, consistente na busca do interesse público, que caracteriza a Administração, e não, de maneira unicamente objetiva, pela simples consideração do órgão que emite tal ato.

No arcabouço do ordenamento pátrio, as atividades denominadas “serviços públicos” são retiradas, pela Carta Maior, da alçada dos particulares e entregues, como poder-dever, ao Estado, devendo ser desempenhadas em nome do interesse público. Sua exploração, porém, como se extrai com facilidade do enunciado inserto no art. 175 do

---

<sup>134</sup> FALZONE, Guido. *Il dovere di buona amministrazione*. Milano: Giuffrè, 1953, pp. 21-36.

<sup>135</sup> ALESSI, Renato. *Diritto Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1949, p. 162.

<sup>136</sup> ESCOLA, Hector Jorge. *El interes público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Desalma, 1989, pp.15-33.

Texto Supremo,<sup>137</sup> pode ser outorgada a particulares. Contudo, cabe à lei dispor sobre o regime jurídico das concessionárias e sobre o seu especial contrato.

Pode-se, assim, concluir afirmando que a exploração de serviços públicos por particulares tem o interesse público como objetivo e a satisfação do interesse privado do concessionário como meio ou instrumento. Isso por dois aspectos. Primeiro porque a opção política de outorga da referida exploração deve ser informada nitidamente pela percussão do interesse público, que orienta para: a) a realização de leilão, visando a garantir a maior impessoalidade e isonomia possível no processo; b) a adequada motivação do edital de desestatização, em coerência com os princípios e *standards* traçados nas políticas públicas veiculadas em lei; e c) garantia da regular, universal e contínua prestação do serviço outorgado aos particulares, com a sempre presente ameaça de encampação. Segundo, porque a satisfação do interesse do concessionário deve ser apenas considerada relevante enquanto instrumento para a melhor proteção do bem comum.

No que refere ao regime de concessão, as garantias oferecidas ao concessionário, mormente aquelas relacionadas ao respeito ao equilíbrio econômico-financeiro do seu contrato, não são nada mais do que reflexo da garantia e segurança necessários àquele que aceita o risco de prestar um serviço público, com os ônus que lhe

---

<sup>137</sup> “Art. 175. Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.  
Parágrafo único. A lei disporá sobre:  
I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;  
II - os direitos dos usuários;  
III - política tarifária;  
IV - a obrigação de manter serviço adequado.”

são impostos. Garantia esta dada como instrumento, como se disse, à mais eficiente percussão do interesse público.

O contrato administrativo de concessão, enfim, reflete a capacitação do concessionário para a prestação do serviço público, prestação que lhe é atribuída pelo poder concedente, e a ciência de que a mesma, mediante justa indenização dos prejuízos regularmente comprovados, pode lhe ser subtraída em face do interesse público plenamente motivado.<sup>138</sup>

Os ensinamentos de Marçal Justen Filho<sup>139</sup> traduzem com perfeição o que se pretende aqui demonstrar. Afirma ele que “A concessão não produz modificação do regime jurídico que preside a prestação do serviço público, nem acarreta transformação do serviço em privado. A outorga da concessão não representa modalidade de desafetamento do serviço, retirando-o da órbita pública e inserindo-o no campo do direito privado”.

Mais adiante, o mesmo autor ensina:

Ressalte-se que o concessionário atua frente a terceiros como se fosse o próprio Estado. Isso justifica o poder-dever de retomada dos serviços concedidos, a qualquer tempo e independentemente do prazo previsto para a concessão. Pela mesma via se justifica a manutenção no âmbito do Estado do poder de intervir nas atividades de prestação de serviço o de modificar as regras relativas à sua prestação.

Em suma, na concessão de serviços públicos o que se transfere a terceiros é a execução dos serviços e não a sua titularidade. O concessionário executa o serviço, em seu próprio nome e por sua conta e risco – características normais de um empreendimento

---

<sup>138</sup> Art. 37 da Lei nº 8.985/95.

<sup>139</sup> FILHO, Marçal Justen (1997). “Algumas Considerações acerca da Concessão e Serviço Público.” In: Celso Antônio Bandeira de Mello (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 471.

–, mas mediante fiscalização e controle da Administração Pública, inclusive sob o aspecto da remuneração cobrada ao usuário – a tarifa – que é fixada pelo poder concedente.<sup>140</sup>

No caso da prestação dos serviços de telecomunicações, o fenômeno é justamente este. A Carta Constitucional, ao outorgar à União o direito de sua exploração, o fez de maneira a também autorizar-lhe seja concedido ou outorgado a terceiros a sua prestação. Esta prestação deverá acontecer sempre na linha das políticas públicas traçadas pelo governo e implementadas pela Agência Reguladora do setor. Deve, ainda, respeitando os limites e princípios retores da prestação de um serviço público.

Neste sentido, nada mudou, sob o ponto de vista da natureza dos serviços prestados, a partir da outorga da prestação dos serviços de telecomunicações a particulares, a partir de 1998. Aquele que adquiriu a outorga para prestação dos ditos serviços somente tem o direito de prestá-los, como se disse, enquanto perseguir o interesse público, nas linhas definidas por lei. Não há explicação, neste diapasão, para qualquer mudança de cultura ou estratégia de fiscalização por parte das Fazendas Públicas federais, estaduais ou municipais, quanto à conceituação e cobrança de exações porventura incidentes sobre os referidos serviços.

É lamentável que se observe, a partir de 1999, uma verdadeira revolução no trato dos prestadores dos serviços de telecomunicações por parte da Fazenda Pública, que passou a exigir tributos e ônus destes prestadores que absolutamente não se verificavam quando a prestação se fazia por meio de empresas públicas. Não se quer, com isso, afirmar que não deve a Fazenda buscar sempre o aprimoramento na fiscalização e na percussão do seu objetivo, mas é estranho que muitos dos conceitos que, anteriormente à privatização

---

<sup>140</sup> Maria Sylvia Zanella Di Pietro, *Direito Administrativo*, p. 275.

do setor, não geravam qualquer controvérsia, passaram a gerá-las simplesmente em face da outorga de sua prestação a particulares.<sup>141</sup>

---

<sup>141</sup> FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “Contraprestação pelo Uso do Solo Urbano em Face da sua Utilização pelas Concessionárias de Serviços de Telecomunicações.” In: Eduardo de Carvalho Borges (Coord.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 64.

## Capítulo VIII – Os Serviços de Telecomunicações. Conceito.

### 8.1. Histórico Legislativo.

Como se disse alhures, a edição da Lei Geral de Telecomunicações – Lei nº 9.472/97 – marcou um momento decisivo na normatização e fiscalização dos serviços de telecomunicações no Brasil. Antes dela, a Lei nº 9.295/96 apenas veiculava as bases mínimas para a prestação dos referidos serviços, servindo como parâmetro para a privatização do setor e criação da Anatel, o que foi, como dito, posteriormente realizado pela Lei nº 9.472/97.

Até o advento da referida norma, prevaleciam os conceitos insertos no Código Brasileiro de Telecomunicações, veiculado pela Lei nº 4.117/62, que regulava não apenas os serviços de telecomunicações, mas também os de radiodifusão. O Decreto nº 97.057/88, que aprova, em seu Anexo, o Regulamento Geral da Lei nº 4.117/62, elenca, no seu art. 6º, os principais conceitos atinentes aos serviços de telecomunicações.<sup>142</sup>

---

<sup>142</sup> “Art. 6º Para os efeitos deste Regulamento Geral, dos Regulamentos Específicos e das Normas complementares, os termos adiante enumerados têm os significados que se seguem:

17º) Comunicação - transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados;

52º) Meios de Telecomunicações - equipamentos, dispositivos, componentes, antenas, refletores, difratores, torres, postes, estruturas de suporte e direcionamento sinalizadores, transpondedores, conversores, processadores, acumuladores, bastidores, distribuidores, ferragens, guias, cabos, fios, e demais instrumentos, máquinas e equipamentos de apoio, destinados a possibilitar a implantação,

Algumas conclusões resultam cristalinas dos significados ali referenciados.

A primeira é que a norma trouxe conceito de comunicação individualizado do conceito de telecomunicação. Aquele seria a transferência uni ou bilateral de informações por qualquer meio. Este seria a comunicação realizada por processo eletromagnético (item 17º c/c item 140º do art. 6º do Decreto nº 97.057/88).

A segunda definição relevante é que as normas conceituavam o serviço de radiodifusão como serviço de telecomunicação, apenas apontando o diferencial de que, naquele, a recepção seria livre e direta pelo público em geral.

---

operação e manutenção de redes e sistemas de transferência de informação por processo eletromagnético;

65º) Radiodifusão - forma de telecomunicação caracterizada pela teledifusão de ondas radioelétricas através do espaço livre.

72º) Rede de Telecomunicações - conjunto operacional contínuo de circuitos e equipamentos de telecomunicações;

83º) Serviço de Radiodifusão - modalidade de serviço de telecomunicações destinado à transmissão de sons (radiodifusão de sons, radiofonia, ou radiodifusão sonora) ou de sons e imagens (radiodifusão de sons e imagens, radiotelevisão, ou radiodifusão de televisão), por ondas radioelétricas, para serem direta e livremente recebidos pelo público em geral.

84º) Serviço de Telecomunicações - execução de atividades necessárias e suficientes para efetivamente resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação, ou qualquer combinação destas definida em regulamento ou norma específica.

85º) Serviço de Transmissão/Comunicação de Dados - modalidade de serviço de telecomunicações essencialmente destinado à intercomunicação para transmissão/comunicação de dados entre seus usuários .

125º) Serviço Telefônico/Serviço de Telefonia/de Fonia - modalidade de serviço de telecomunicações essencialmente destinado à intercomunicação de voz entre seus usuários.

128º) Sinal - fenômeno ou fato físico cuja variação perceptível possa representar informação.

129º ) Sinal de Telecomunicação - sinal de comunicação gerado por qualquer processo eletromagnético.

130º) Sistema de Telecomunicações - conjunto de redes de telecomunicações e demais elementos organizados para a exploração de serviços de telecomunicações.

140º) Telecomunicação - comunicação realizada por processo eletromagnético

145º ) Telefonia - forma de telecomunicação caracterizada pela transmissão da voz e de outros sons audíveis.

151º) Televisão/TV forma telecomunicação caracterizada pela transmissão de imagens transientes, animadas ou fixas, reproduzíveis em tela optoeletrônica à medida de sua recepção.

157º) Transmissão - transferência unilateral de informação de um ponto a outro por meio de sinais.”

A terceira observação necessária diz respeito ao tipo de sinal transmitido. Sendo estes entendidos como informações, transmitidos de forma audível (voz), estar-se-ia diante de serviço de telefonia.<sup>143</sup>

Estas três observações precisam ficar bastante nítidas, já que servirão de índice para muito do que se assentará no decorrer desta dissertação. Observe-se que a definição do conceito de comunicação como transferência ou transporte unilateral de informações ou sinais estabelece uma materialidade normativa anterior àquela que viria a ser observada pela Carta de 1988, que dirá muito sobre os seus contornos em relação à incidência tributária.

Parece evidente, pelas observações extraídas do CBT, que os conceitos de comunicação, telecomunicação e radiodifusão têm forte conotação normativa regulatória. O arcabouço legislativo pré-CR/88 deixava patente um gênero – prestar serviço de comunicação –, uma espécie – prestar serviços de telecomunicações – e uma sub-espécie – prestar serviços de radiodifusão.

A partir da CR/88, como se verá, apenas a disciplina dos serviços de telecomunicações e de radiodifusão implicou numa segregação conceitual entre ambos. Em síntese, não há nada que incompatibilize a absorção, pelo Texto Constitucional de 1988, da relação entre gênero e espécie que pontua as definições de “prestar serviços de comunicação” e “prestar serviços de telecomunicações” para fins de análise da incidência tributária.

---

<sup>143</sup> O Anexo II da Convenção Internacional das Telecomunicações, aprovada, no Brasil, pelo Decreto n. 70/91 segue na mesma linha ao definir telefonia como: “forma de telecomunicação essencialmente destinada à troca de informações sob a forma de conversação”.

Neste momento, releva anotar que, àquela época, a oferta dos serviços de telecomunicações ainda era precária e muito custosa. Daí porque as bases, como se disse, para a privatização do setor, foram pautadas na livre competição e universalização do acesso com qualidade.<sup>144</sup> Por sua vez, a prestação do serviço móvel pessoal era incipiente e ninguém imaginava que a mesma fosse alcançar os quase 160 milhões de usuários que hoje utilizam esses serviços.

A partir da edição da Lei Geral, estabeleceram-se as bases para o desenvolvimento do setor de telecomunicações no Brasil, com maciços investimentos realizados por particulares, auxiliados ou não pelo Poder Público.

Ponto assaz relevante para o desenvolvimento do raciocínio que o presente trabalho pretende realizar é a verificação de que o conceito de serviços de telecomunicações vinculado na LGT tem como finalidade o estabelecimento e limites do poder normativo do Estado sobre a sua prestação, sempre na linha da garantia da ampla, justa e livre competição na sua prestação e oferecimento.<sup>145</sup> Neste sentido é que deve ser entendido o enunciado do art. 60 da Lei nº 9.472/97, o qual afirma serem serviços de telecomunicações “o conjunto de atividades que possibilita a oferta das telecomunicações”.

---

<sup>144</sup> “Livre, ampla e justa competição: foi esta a fórmula empregada pelo legislador para definir aquele que deveria ser o princípio básico da organização dos serviços. Disse o art. 6º: “Os serviços de telecomunicações serão organizados com base no princípio da livre, ampla e justa competição entre todas as prestadoras, devendo o Poder Público atuar para propiciá-la, bem como para corrigir os efeitos da competição imperfeita e reprimir as infrações de ordem econômica.”( Carlos Ari Sundfeld, *Parecer Inédito. Serviços de Telecomunicações e sua Infra-Estrutura – Conflitos de Competência*, 2001)

<sup>145</sup> O art. 22 do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações estatui que “os serviços de telecomunicações serão definidos em vista da finalidade para o usuário, independentemente da tecnologia empregada e poderão ser prestados através das diversas modalidades definidas nos termos do art. 69 da Lei n. 9.472/97.”

Para o aplicador do direito tributário, o entendimento do referido conceito precisa ficar restrito aos fundamentos pelos quais se pretendeu disciplinar a prestação dos serviços de telecomunicações sob a ótica regulatória. Estes, por certo, poderão contribuir para a melhor extensão da definição e, a partir daí, da aplicação das regras tributárias de incidência. Contudo, a materialidade tributária, cuja compreensão determinará a incidência ou não da exação, será sacada dos princípios e regras atinentes ao sistema tributário, que precisa ser entendido sob a sua autonomia operativa.

Enfim, para que se chegue ao conceito relevante para o direito tributário, o aplicador deve recorrer não apenas ao arcabouço normativo cível que disciplina os mencionados serviços, mas principalmente as regras e princípios que informam a prestação do serviço de comunicação, esta sim materialidade relevante para fins tributários.

## **8.2. A Evolução Tecnológica dos Serviços de Telecomunicações.**

No contexto descrito no item anterior, começaram a surgir no mercado tecnologias que conseguiam estabelecer uma melhor relação custo x benefício para o estabelecimento de acesso aos usuários dos serviços de telecomunicações. O desenvolvimento de tecnologias para acesso sem fio ao ambiente da *internet* e o próprio uso deste ambiente virtual para a transferência de dados, e até de sinais de voz, revolucionou o mercado e alertou os prestadores de serviços sob formas mais tradicionais,

por assim dizer, a investirem em outras redes, tecnologias e serviços, gerando mais investimentos e competição.

Numa economia de mercado, é certo que os maiores *players* ficam em condição de se anteciparem e dificultarem a entrada de novos participantes, seja recorrendo a políticas de preço, seja alegando restrições e barreiras regulatórias para este acesso. Por outro lado, caberá ao Estado estimular os organismos de controle de concentração, visando a maior competitividade e benefício aos consumidores. Tudo isso certamente faz parte de setores competitivos e novos como o de telecomunicações, que lançam aos operadores do direito desafios cada vez mais complexos e intrincados de se resolverem.

Atualmente, a discussão sobre a produção e veiculação de conteúdo, por exemplo, encontra-se em acirrado debate nas mais variadas esferas. Por trás dessa questão estão os tradicionais provedores de conteúdo, que querem impedir a entrada de novos competidores no mercado. Noutra campo, as operadoras de serviços de telecomunicações, que investiram maciçamente em infra-estrutura de rede física para a prestação dos seus serviços, lutam pela limitação e fiscalização daquelas empresas que pretendem oferecer serviços de voz e dados independentes desta rede física e, por isso mesmo, de forma mais barata.

Mas não é só. Se é certo que a criação e desenvolvimento de tecnologias que tornam possível a comunicação entre tomadores distantes acirram a competição, essencial para o setor, não é menos certo que as barreiras regulatórias anteriormente erigidas sob a égide de um arcabouço competitivo rudimentar precisam ser flexibilizadas,

permitindo uma maior competência e convergência na prestação dos serviços.<sup>146</sup> As várias restrições em comento têm matriz constitucional, mormente aquelas que se relacionam a veiculação de conteúdo. Porém, não se pode esquecer que estas próprias restrições contêm, no Texto Constitucional, gradações que podem gerar interpretações variadas a partir dos princípios sobre os quais se pretende analisá-las.

Este fato não passou despercebido pelos estudiosos do direito administrativo econômico. Carlos Ari Sundfeld chega a avaliar como falha a persistência de normatizações apartadas para o serviço de TV por assinatura, radiodifusão e telecomunicações. Com a tendência à convergência no oferecimento conjunto de serviços (TV, dados, telefonia móvel e celular), a incidência simultânea de normas distintas tende a causar dificuldades na interpretação e aplicação das mesmas à regulação das condutas dos partícipes deste mercado.<sup>147</sup>

Neste emaranhado de normas regulatórias, barreiras à competição e ao livre acesso, produção e veiculação de conteúdo etc., o direito tributário precisa procurar as melhores diretrizes para aplicação das normas de incidência vigentes. Não parece razoável que, diante deste quadro de incerteza regulatória, o posicionamento do aplicador da norma tributária seja simplesmente a recusa a aceitar que a norma vigente seja aplicável ou flexível o suficiente para permitir interpretação consentânea com a realidade.

---

<sup>146</sup> “El concepto de servicio de telecomunicación no es de fácil elaboración a efectos jurídicos. Inicialmente porque se confundía con la propia idea de red, con cuya explotación venía a identificarse, cuando sobre la misma solo se prestaba un servicio de forma, además, monopolística. Ningún interés jurídico presentaba la idea de red por sí misma, pues no era más que un elemento (la instalación o las obras que el concesionario se comprometía a realizar) del régimen jurídico del servicio, relevante sol en el momento del rescate de La concesión o extinción del contrato de gestión indirecta del servicio público. La evolución tecnológica y jurídica ha puesto de relieve cómo sobre una misma red se pueden prestar diferentes servicios, incluso de forma integrada, advirtiendo por otra parte, el proceso liberalizador de las telecomunicaciones, de la posibilidad de prestar, en competencia, servicios de telecomunicación sin red propia.” (PABLO, Marcos M. Fernando. *Derecho General das Telecomunicaciones*. Madrid: Ed. Colen, 1998, p. 135.)

A interpretação da norma constitucional e o entendimento de quais limites são realmente informadores do conceito indicado pela norma tributária como ensejadores dos seus efeitos é essencial para o exercício desta função. Como se fundamentará a seguir, o núcleo da hipótese de incidência da exação em análise – prestar serviços de comunicação –, plasmado na Carta Constitucional como regra de competência para os Estados e para o Distrito Federal, pressupõe conceitos veiculados pela legislação infraconstitucional anterior. É certo que o conceito de “comunicação” abre ensejo para uma miríade de interpretações que precisam ser sistematizadas, para que se depreendam as balizas da norma constitucional de competência, mas não é menos certo que tais conceitos pressupostos podem e devem auxiliar o exercício deste papel.

De todo modo, a utilização que o legislador constitucional fez do referido signo, como se verá adiante, não apenas permite como parece orientar o intérprete jurídico para a visualização de realidades distintas entre serviços de telecomunicações e serviços de radiodifusão, sob o ponto de visto jurídico-regulatório, na medida em que, para o último, a Carta estabelece delineamentos e balizas mais rígidas para a sua prestação.

Sob a ótica tributária, a matriz constitucional é esboçada de forma ampla, permitindo a aplicação do conceito técnico-jurídico geral – transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados. Esta materialidade, se entendida de forma associada aos outros dois elementos que compõem aquele núcleo de incidência – “prestar serviço de” –, revelam-se suficientes para a correta inteligência da regra de incidência.

---

<sup>147</sup> Carlos Ari Sunfeld, *Parecer inédito* (sem título).

Este fato reforça a idéia de que o conceito relevante para fins tributários pode até partir da disciplina legal dos serviços de telecomunicações, mas não deve ficar restrito a ele. Certamente, diante de uma norma cuja densidade normativa<sup>148</sup> impossibilitar melhor interpretação e aplicação, terá que ser produzida outra norma para regular a dita relação jurídica que ali não se encaixa. É razoável imaginar, contudo, que a descrição genérica de uma norma permite, dentro de uma interpretação razoável, abarcar realidades novas que surgem quando se fala em prestar serviços de comunicação.

### **8.3. Das Redes de Telecomunicações.**

Como já vinha estatuído no Código Brasileiro de Telecomunicações – CBT, as redes envolvem o conjunto de equipamentos e estruturas que possibilitam a prestação do referido serviço, sendo as estruturas necessárias e suficientes para que o transporte de sinais aconteça.

A prestação dos serviços de telecomunicações, como se mencionou alhures, é caracterizada pelo crescente nível de investimentos em infra-estrutura de redes e tecnologia. Para que a prestação do serviço aconteça é necessária a interligação de redes de operadoras diferentes, de maneira a fazer com que os sinais, carreados pela força eletromagnética, alcancem os seus destinos. Esta interoperabilidade precisa existir, ainda, entre equipamentos compatíveis, de forma a permitir a melhor interconexão das redes, garantindo a higidez do sinal e, conseqüentemente, a qualidade do serviço prestado.

---

<sup>148</sup> ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 369-433.

Enquanto se estava diante da prestação do serviço por parte da União, que monopolizava as redes e os usuários, a comunicação entre todos estava garantida. A partir da segregação do Brasil em regiões de outorga, visando o incremento da competição, exigiu-se a interconexão de redes, de maneira a permitir o contato entre usuários relacionados a exploradoras e redes distintas.

A Lei nº 9.472/97 é expressa ao determinar a obrigação de compartilhamento de redes, estabelecendo que o mesmo deve ser realizado a preços e condições justos e razoáveis.<sup>149</sup> Tudo isso com o único objetivo de conciliar a segregação das outorgas, de acordo com o que dispôs o seu plano geral, com o dever de disponibilização do serviço a todos os seus usuários. Anteriormente a esta sistemática, a União atuava como verdadeira *clearing house* das chamadas, estabelecendo, por normas exaradas pelo Ministério das Comunicações, o percentual de receitas que seria devido para as operadoras que exploravam a infra-estrutura (*backbone*) e aquele que remanesceria como remuneração das empresas locais, “detentoras” dos usuários.

Como afirma Carlos Ari Sundfeld:

(...) a necessidade de ligação com as demais redes é evidente. Quando iniciada a reforma o serviço de telecomunicações já existia, sendo prestado por empresa que monopolizava a rede e os usuários, garantindo a comunicação entre todos eles. O negócio do novo operador seria inviável se ele não pudesse levar a comunicação de seus clientes até os usuários das outras redes. Daí a LGT haver encampado um dos pressupostos básicos do modelo competitivo: a obrigatoriedade da interconexão.<sup>150</sup>

A interconexão e a exploração industrial das redes de telecomunicações são custos atinentes à prestação dos referidos serviços. Desta forma, as receitas provenientes

---

<sup>149</sup> Vide art. 146 e 153 da Lei nº 9.472/97.

da exploração de uso destas redes inserem-se no conceito de serviços de telecomunicações, sendo, por isso mesmo, alvos de condicionamentos e normatizações diretamente expedidas pela ANATEL. O escólio de Carlos A. Sundfeld, mais uma vez, é elucidador:

Tais serviços (serviços de rede) são, pela própria definição aberta que apresentam, passíveis de confusão com outras modalidades de serviços (detentores de aplicações mais específicas). De fato, como eles podem transmitir tudo (voz, som, imagem, dados e outros sinais), qualquer serviço que tenha como escopo uma dessas aplicações específicas poderia, em tese, ser substituído pelo genérico “serviço de rede”.

É justamente esta sobreposição de aplicativos que ocorre entre os serviços de rede e os serviços de comunicação de massa. Quem presta serviço de comunicação de massa constitui sua rede (ou empresa rede de terceiros) para uma aplicação específica: transmitir um dado conteúdo (comunicação de massa: vídeo ou som) aos seus usuários.<sup>151</sup>

As redes, no caso dos serviços que visam a transportar sinais de qualquer natureza, ou serviços de rede, tomando-se de empréstimo a nomenclatura usada por Sundfeld, se confundem com os próprios serviços. Pretender separar o uso da rede, ou mesmo a remuneração pelo seu uso do efetivo conceito de prestação de serviços de telecomunicações, seria o mesmo que pretender segregar o uso do meio de transporte utilizado (caminhão, navio ou avião) do conceito de serviço de transporte.

Nessa esteira, é muito relevante, para o correto entendimento da materialidade que se dispõe a apresentar nesse trabalho que a exploração dos meios de redes, bem como o seu compartilhamento e interconexão pelas empresas que fazem parte do mercado de comunicações, são atividades inerentes à prestação dos serviços de comunicação, seguindo a sorte deste em matéria tributária.

---

<sup>150</sup> Carlos Ari Sundfeld, *Parecer Inédito. Serviços de Telecomunicações e sua Infra-Estrutura – Conflitos de Competência*, p. 36.

Nunca é demais repisar que a linha mestra dessa dissertação orienta-se para definir e delimitar o conceito núcleo da hipótese de incidência do ICMS-comunicação como sendo a atividade tendente a oferecer utilidade de transporte de sinais por meios de redes compatíveis, necessários e suficientes para tanto, colocados à disposição, mediante remuneração, a um terceiro, titular do sinal a ser transportado. Nessa linha de raciocínio, os meios por onde referido transporte será realizado são realidade absolutamente imanente à utilidade oferecida. Os custos com interconexão são, por excelência, despesas relativas à manutenção da infra-estrutura necessária à oferta daquela mesma utilidade.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Ob. Cit., p. 37.

<sup>152</sup> Como corolário desta afirmação, necessário concluir que, como custo que é para a operadora que utiliza os meios de rede para transporte dos sinais para o qual foi contratada gera nova receita – de interconexão – para a operadora que, noutra banda, cede àquela estes meios de rede. Desta forma, a operação gera receitas distintas em cada prestador, ambas sujeitas ao tributos incidentes sobre a receita bruta. A primeira receita, concernente ao preço/tarifa cobrado pelo transporte do sinal (prestação de serviço de comunicação que teve como destinatário o usuário final); a segunda receita consubstanciada no preço/tarifa cobrado da titular dos meios de rede para a outra operadora que os cedeu (prestação de serviços de comunicação que tem como partes duas operadoras).

## **Capítulo IX – A Prestação de Serviços de Comunicação e a Tributação das Atividades Complementares e Acessórias a estes e aos Serviços de Telecomunicações.**

É cediço que a regra de competência delineada na Carta Constitucional não pode ter as suas balizas desrespeitadas pelo legislador infraconstitucional. Do quanto se disse até aqui já se pôde depreender a linha de raciocínio que norteia a posição defendida sobre o conceito da prestação dos serviços de comunicação. Agora o desafio será analisar de forma mais minudente a referida prestação, para que dela se decote outras atividades que comumente pretende-se associar aquele núcleo. Em outras palavras, buscar-se-á analisar, a partir da lei complementar editada para disciplinar as normas gerais de incidência do ICMS, bem como a partir de algumas outras normas infraconstitucionais, se os conceitos ali abarcados respeitam as balizas oferecidas pelo legislador constitucional quanto à tributação dos serviços de comunicação.

### **9.1. Síntese Histórica da Disciplina Legislativa Tributária sobre a Prestação dos Serviços de Comunicação.**

O legislador constituinte originário estabeleceu no parágrafo 8º do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que seria permitido aos

Estados e ao Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, regular a matéria atinente ao ICMS se, dentro de 60 dias, não fosse editada Lei Complementar Federal que dispusesse sobre a matéria.

Durante a ausência da Lei Complementar prevista, vigorou o Convênio nº 66/88, o qual, com eficácia de lei complementar, dispôs acerca da incidência do ICMS, nos termos da dicção constitucional. Como pontifica José Souto Maior Borges:

A Lei Complementar tem por função – como o nome indica – complementar o sistema federal de governo, não a de emendar a Constituição. A sua edição decorre do exercício de atividade legislativa plenamente vinculada aos rígidos critérios de repartição das competências legislativas.<sup>153</sup>

Dispunha aquele diploma normativo executivo, no seu art. 2º, X, que o ICMS incidirá:

X - na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior.

A norma convenial, seguindo a definição dada pelo legislador constitucional, deixou evidenciado, diferentemente do que fizera o Código Tributário Nacional,<sup>154</sup> que o núcleo da hipótese de incidência do imposto independe de bilateralidade (emissão necessariamente captada pelo receptor). E mais. Abriu o conceito núcleo para ali incluir quaisquer atividades que digam respeito ao transporte dos ditos sinais. Esta disposição, como se disse anteriormente, não estava dissociada do quanto autorizada pela regra de competência tributária descrita na Carta Constitucional de 1988,

---

<sup>153</sup> BORGES, José Souto Maior (1975). *Lei Complementar Tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1975, p. 22.

<sup>154</sup> O CTN, art. 68, como se mencionou, exigia a transmissão e o recebimento dos sinais como elementos necessários para a caracterização do fato gerador do ISC.

apesar das opiniões de escol que defendem a inconstitucionalidade da pretensão infraconstitucional.<sup>155</sup> O certo é que inexistem conceitos pressupostos ou construídos a partir das regras e princípios plasmados na Carta que autorizem a redução da sua definição a uma relação bilateral determinada, onde ocorra efetiva comunicação entre sujeitos.

Em se tratando de conceito plurívoco, há sempre dificuldades para definir a extensão do seu espectro de abrangência. A correta análise de cada caso é o que levará à identificação daquelas notas mínimas expostas na regra de incidência do ICMS-comunicação, capazes de fazer surtir os efeitos jurídicos tributários necessários. Ali onde houver um terceiro, que mediante remuneração, disponibilize os meios necessários e suficientes para que, a partir de atividade sua, sejam transportados os sinais de titularidade de outrem (emitente) até os seus destinatários, se estará diante do fato gerador da referida exação.

Em 13 de setembro de 1996, finalmente, publicou-se a Lei Complementar nº 87 com o objetivo de regulamentar e complementar a CF/88 no que tange ao Imposto sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações. Essa lei, sem destoar, em essência, do disposto no antes mencionado diploma executivo (Convênio nº 66/88), mas ab-rogando-o, dispôs, no seu art. 2º, III:

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.

---

<sup>155</sup> Roque Antônio Carrazza, *ICMS*, pp. 196-99.

Dois foram os acréscimos perceptíveis nesse conceito. O primeiro, a inclusão do vocábulo “onerosas” na conceituação do fato gerador do ICMS. A inovação não tem relevância. O espectro material de qualquer hipótese de incidência tributária deve trazer um aspecto patrimonial no seu conteúdo. A patrimonialidade é característica essencial para a incidência de qualquer tributo e para a aferição da real capacidade dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária.

Aroldo Gomes de Matos ratifica esta posição ao escrever:

À toda evidência, o vocábulo onerosas é supérfluo, pois o fato gerador, conforme visto no item 3.1.7, há de ser invariavelmente um fato econômico revelador de riqueza.<sup>156</sup>

Pontue-se, ainda, a posição de José Eduardo Soares de Melo, para quem a imposição tributária só deve ocorrer quando tratar-se de fatos, operações, situações e estados que denotem fundamento econômico (riqueza), jamais tendo cabimento incidir tributo sobre qualidades meramente pessoais, físicas ou intelectuais.<sup>157</sup>

O segundo acréscimo diz respeito à inclusão do termo “inclusive” para reforçar a generalidade do núcleo da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Nada menos relevante. O conceito de prestar serviço de comunicação, para fins de ser capturado pela norma tributária, precisa obedecer a certos delineamentos mínimos já mencionados em diversas passagens deste texto. O enunciado em tela só será útil no caso em que o negócio jurídico subjacente reunir todas as notas descritas no fato jurídico descrito na regra-matriz de incidência, como antes demonstrado.

---

156 MATOS, Aroldo Gomes de. *Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 21 e 39.

157 Ob. Cit. p. 38.

Antes que se adentre o estudo específico de algumas atividades e facilidades comumente oferecidas pelos prestadores de serviços de comunicação aos seus usuários, urge que se faça um estudo acerca da extensão e dos efeitos tributários daquilo que se tem chamado na doutrina e na jurisprudência de atividades intermediárias ou atividades meio. Essa avaliação se justifica até mesmo em face das inúmeras decisões anteriormente colacionadas, nas quais se pode perceber que os tribunais têm optado por afastar a tributação do ICMS-comunicação sobre algumas receitas auferidas pelas operadoras de serviços, fundadas na percepção de que as mesmas têm natureza serviços meio ou intermediários.

Nesta esteira, é relevante pontuar-se qual o conceito efetivo destas atividades preparatórias e quais os limites entre a sua definição e aquela aplicável ao núcleo da hipótese de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação, bem como que críticas pode-se fazer sobre a jurisprudência que se formou em relação à matéria.

## **9.2. Das Atividades-meio. Sua Tributação. A Jurisprudência do STJ.**

O serviço-meio existe quando o prestador, com o objetivo de oferecer a utilidade material para a qual foi contratado, precisa promover outras atividades de maneira a que aquela utilidade primeira seja efetivamente oferecida. É o exemplo do estabelecimento financeiro que, para firmar contrato de conta corrente com o seu usuário,

precisa preparar seu cadastro, reunindo as informações necessárias para avaliação do sujeito para o qual poderá conceder crédito.

De outro prisma, o serviço-meio é aquela atividade prestada em benefício do próprio prestador como condição prévia e necessária para que este possa oferecer a utilidade contratada e, daí, auferir a remuneração devida.<sup>158</sup>

A questão mais interessante que se coloca quando se analisa a tributação do serviço-meio exsurge a partir da cobrança em separado do mesmo. A natureza acessória que o caracteriza (como necessário e prévio aos serviços efetivamente contratados) se evidencia quando o prestador embute no preço final do serviço contratado (cuja utilidade requer o tomador) os custos incorridos na atividade intermediária. Quando tais atividades, noutro giro, são cobradas isoladamente, acabam atraindo para si uma independência econômica que, no mais das vezes, não se compagina com o conceito de serviço-meio.

Em outras palavras, um serviço não é, ontologicamente, meio ou fim. Ele o é a partir da análise da relação jurídica que se coloca e a partir do amálgama entre a utilidade e a atividade que são contratados.<sup>159</sup> Uma coisa parece ser irretorquível. A

---

<sup>158</sup> “Tributável é o serviço-fim, isto é, o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas “para” o próprio prestador e não “para terceiros”, ainda que estes o aproveitem (já que, aproveitando-se o resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).” (BARRETO, Aires Fernandino. “Regime Jurídico Tributário da Chamada Conectividade.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 160, São Paulo: Dialética, 2009, p. 136)

<sup>159</sup> "Os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meio com prestação de serviço. Calcados na nomenclatura dos serviços – cuja tributação pelo Município é sugerida pela lei complementar nº 56/87 – misturam, embaralham, confundem, equiparam, tarefas-meio com serviços. A concreta indicação de uma ação (datilografia, programação, organização, manutenção, operação, administração) é, muitas vezes, configuradora de atos, fatos ou obras meramente constitutivos de etapas necessárias para alcançar um fim. É inafastável - ainda que disso muitos não se dêem conta - que o atingir um fim qualquer exija, empírica ou cientificamente, atividades de planejamento, organização, administração, controle, não obstante essas ações nada tenham a ver com o fim perseguido que, por hipótese, poderia ser o de transportar pessoas.

cobrança isolada por uma determinada atividade ou pelo oferecimento de alguma utilidade material fruível é sempre forte indício de que, dada a sua autonomia econômica, seria ela serviço passível de incidência tributária autônoma. Em face de uma mera atividade preparatória, necessária diante da finalidade para a qual o prestador tenha sido contratado, no mais das vezes, ter-se-á o seu custo embutido naquele atribuível à atividade-fim ou, em linha semelhante, a sua tributação será atraída pela tributação daquela como mera atividade acessória que seguiria, assim, a principal.

Pede-se vênua para trazer à colação importante julgado do STJ a este respeito. Neste, destaca-se o voto-vista do Ministro Teori Zavascki, que restou ali vencido. A questão se cingia à incidência do ISS sobre diversas atividades oferecidas por operadora de serviços de telecomunicações, tais como: chamada em espera, atendimento simultâneo, transferência temporária, siga-me, consulta, conferência, transferência, transferência automática de chamadas, discagem abreviada e linha executiva, manutenção ou conserto de aparelhos telefônicos, instalação de aparelhos e serviço de cobrança por conta de terceiros. Afirmou o Ministro Teori, na linha do que exposto, que:

(...) Assim, relativamente ao ISSQN, o fato gerador ocorre com a prestação onerosa dos serviços constantes na lista estabelecida pela lei complementar. Certamente não haverá fato gerador autônomo relativamente a serviço-meio prestado e cobrado em conjunto com outro serviço, o serviço-fim. Esse último é que poderá ser tributado, se for o caso. Todavia, configura fato gerador a prestação de serviço, ainda que possa ser qualificado como integrante de atividade-meio ou não preponderante do prestador, quando prestado e cobrado autônoma e individualmente do tomador. Entendimento contrário permitiria a deformação do tributo mediante a repartição da cobrança separada das várias etapas de um mesmo serviço. Não se pode, com efeito, confundir serviço-meio com serviço-fim, ainda que esse se

---

Outras vezes, essas mesmas ações humanas não mais se caracterizam como atividades condicionantes da concretização de um fim, mas demarcam, ao revés, o próprio objeto colimado. Nesses casos, a razão última dessas ações é a sua própria produção, como utilidade, para terceiros." (BOTALLO, Eduardo. "ICMS e Serviços de Comunicação Internacional." In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 61, São Paulo: Dialética, 2000, p. 21)

constitua em atividade complementar ou subsidiária do prestador. (com grifos)

Mais adiante, asseverou ele que:

No caso concreto, à toda evidência, os serviços questionados no recurso especial (serviços de secretaria, expediente e processamento de dados - chamada em espera, atendimento simultâneo, transferência temporária, sigame, consulta, conferência, transferência, transferência automática de chamadas, discagem abreviada e linha executiva -, manutenção ou conserto de aparelhos telefônicos, instalação de aparelhos, serviço de cobrança por conta de terceiros) e que foram prestados pela concessionária de telefonia, tiveram autonomia e individualidade própria, tanto na prestação, quanto na cobrança. Foram prestados aos usuários, não como serviço-meio, mas sim como serviço decorrente da atividade subsidiária do seu prestador. São, portanto, serviços complementares, cobrados individualmente, independentemente da prestação e da cobrança do serviço principal de telefonia.

Assim, a configuração do fato gerador depende unicamente de estarem ou não tais serviços relacionados na lista anexa à lei complementar. Tal lista, atualmente anexa à LC 116/03, era, à época dos fatos objeto da autuação fiscal (04.93 a 12.97 - fls. 32 e 42), a anexa ao DL 406/68, com a redação dada pela LC 56/87. O recurso especial evoca essa norma, que, portanto, é a que deve ser levada em consideração para o seu julgamento.<sup>160</sup> (com grifo)

A incisão das alegações do eminente Ministro foi cirúrgica ao pontuar as diferenças entre serviços acessórios e aqueles ditos como complementares, pondo a autonomia destes últimos, fulcrada na sua cobrança individualizada, como distinção principal entre ambos. Infelizmente, não se pôde analisar mais a fundo o argumento do eminente julgador em virtude da aplicação da Súmula STJ nº 07, que afastou a possibilidade de conhecimento do referido Recurso Especial, por tratar-se de questão de prova da não caracterização das atividades efetivamente prestadas pela Recorrente nos itens da legislação de regência do ISSQN.

---

<sup>160</sup> REsp n. 883.254/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves.

O voto do Ministro Delgado, que afastou o tributo municipal sobre os serviços acima elencados, fundamentou-se, por sua vez, na sua conceituação como atividades intermediárias, que não poderiam ser alcançadas pela referida tributação. Para o eminente julgador, a Recorrente, concessionária de serviços de telecomunicações, tem como objetivo preponderante a prestação destes serviços de modo que tudo o mais deveria ser caracterizado como meio para que o serviço principal que pretende oferecer seja prestado. Na mesma linha foi o voto-vista do Ministro Luiz Fux.

Do precedente ressalta-se uma orientação muito comum daquele Tribunal na consideração de serviços-meio e serviços-fim como elementos decisivos para a aplicação da regra de incidência tributária. É isso que se analisará no ponto seguinte.

### **9.2.1. As Atividades Intermediárias à Prestação dos Serviços de Comunicações e Telecomunicações.**

É de se ressaltar, no que quadra aos serviços ora em exame, que a sua própria legislação de regência autoriza, no mesmo passo que reconhece determinadas atividades como intermediárias à prestação do serviço-fim, a possibilidade de sua cobrança em separado.<sup>161</sup> No caso dos serviços regulados, isso é comum. A taxa de

---

<sup>161</sup> O § 3º do art. 80 Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado (Anexo à Resolução n. 426/05), está assim redigido: “A Prestadora somente pode cobrar pela emissão da segunda via do documento de cobrança, quando comprovar o envio do documento na forma estabelecida neste Regulamento, observado o disposto no art. 86.”

O § 3º do art. 83, por seu turno, estabelece os casos em que se permite a cobrança pelo fornecimento do detalhamento das chamadas locais.

habilitação, instalação ou cadastro, mudança de endereço, bloqueio, alteração de número (código de acesso), no caso do serviço de telefonia fixa, por exemplo, evidenciam atividades notadamente acessórias ao oferecimento do serviço-fim, sem individualização quanto à utilidade contratada, mas que, ao mesmo tempo, têm a sua cobrança expressamente autorizada pela legislação reitora. Em todos estes casos, se está diante de valores cuja cobrança é expressamente autorizada pelo órgão regulador, representando utilidade ou comodidade à prestação do serviço ou atividade necessária à esta prestação.<sup>162</sup>

Não é apenas o fato de as operadoras cobrarem por tais atividades que dá a elas a autonomia jurídica necessária para a sua consideração como serviço de comunicação apto a atrair a incidência do ICMS. Para tanto, imperioso seja observada a existência de utilidade e atividade autônomas em relação ao objeto da relação jurídica posta – prestar serviços de comunicação.<sup>163</sup> No que pertine ao ISS, necessária, ainda, a

---

No mesmo sentido, o § 1º do art. 111, o § único do art. 114 e o *caput* do art. 118, da mesma norma, quanto à possibilidade de cobrança pela suspensão do STFC por prazo determinado, pela mudança de endereço das instalações e pela mudança do código de acesso do assinante, respectivamente.

<sup>162</sup> Poder-se-ia, em apertada síntese, conceituar os serviços em epígrafe da seguinte forma:

1- Serviço de instalação: atividade especializada de cabeamento e colocação do aparelho telefônico em local indicado pelo contratante, para possibilitar a interconexão. Aqui se utiliza fios, *plugs*, cabos, conectores e o próprio aparelho telefônico de propriedade do contratante. Efetivado o serviço, a empresa de telefonia cobra do assinante certo valor que cubra os custos de contratação da mão de obra especializada para a prestação do dito serviço.

2- Serviço de Religação, habilitação, acesso ou adesão ao serviço de telecomunicação propriamente dito: aqui se trata de um serviço operacional interno da companhia telefônica, que altera a programação de determinada central telefônica, cadastrando, incluindo ou excluindo códigos de acesso (números de telefone). O assinante, quando paga pela habilitação ou religação de sua linha, em verdade, remunera a concessionária de telefonia pelo custo que incorreu no cadastramento, redimensionamento e programação de sua central para receber ou excluir um ou mais códigos de acesso.

3- Serviço de mudança de endereço: atividade mista, que engloba não somente o cadastramento de código de acesso em dada central, mas a transferência do código de uma para outra central, o que implica em atividade física de pessoal técnico contratado pela empresa. Não é por outro motivo que por esse serviço cobra-se preço superior àquele cobrado apenas pela habilitação.

<sup>163</sup> A discussão sobre o conceito de atividade-meio e atividade-fim teve interessantes desdobramentos no que tange aos serviços bancários. Com efeito, muitos municípios autuaram instituições financeiras, pretendendo cobrar delas o ISS pelos serviços de processamento de dados, datilografia, cadastro etc., por serem pretensamente prestados aos seus usuários. Neste sentido, o STJ, em diversos julgados, já definiu que tais serviços, quando sejam prestador de forma acessória, no interesse do serviço fim

verificação acerca da existência do mencionado serviço dentre aqueles selecionados pelo legislador complementar como aptos a atrair a incidência do imposto.

Na linha do que decidiu majoritariamente o STJ, o ISS não pode incidir sobre as referidas atividades preparatórias porque as mesmas não guardam relação de independência com o serviço-fim, por sua própria natureza. Seriam elas meras atividades preparatórias para que o serviço de comunicação fosse prestado. Ou, como afirma Eduardo Botallo, seriam “as atividades desenvolvidas em benefício próprio, como requisito ou condição para a produção de outra utilidade para terceiro”.<sup>164</sup>

Mas não é só. Como bem afirmou o Ministro Teori no julgamento do precedente citado, para que haja a incidência do imposto municipal sobre serviços é necessária a existência, dentre os serviços constantes na lista anexa à atual LC nº 116/03, de algum em que se possa encaixar as materialidades analisadas. O Município de Belo Horizonte, no acórdão em tela (REsp nº 68.876/MG), afirma que as atividades da autuada estariam, basicamente, contempladas nos itens 24, 29, 69 e 74 da lista anexo ao antigo DL nº 406/68. Com vistas a facilitar o estudo da questão específica, mormente diante da melhor classificação dos serviços alvos do ISS elaborada pela LC nº 116/03, identificou-se nesta (itens 17.02, 1.03, 14.01 e 14.06) os itens correspondentes àqueles serviços, dos quais se partirá para uma análise mais aprofundada.

---

requerido pelo tomador – serviços bancários, não ensejam a tributação pelo ISS. Nestes julgados, o Tribunal entendeu que esta acessoriedade não lhes retira a natureza de serviços bancários, esta, não sujeito ao imposto municipal (REsp 68.876/MG. Rel. Ministro Paulo Galotti. DJ 01.08.90).

Mencione-se, outrossim, que no REsp 347.046/RJ, rel. Ministro João O. Noronha, DJ 03.05.04, o acórdão pareceu deixar consignado que o ISS incidiria sobre os tais serviços considerados meio, conquanto houvesse cobrança em separado dos mesmos os usuários dos serviços bancários. Esta questão acabou obscura no referido acórdão, já que os Declaratórios interpostos não foram providos.

<sup>164</sup> Eduardo Botallo, “ICMS e Serviços de Comunicação Internacional”, p. 21.

Antes de qualquer comentário, vale repisar que a atividade que se pretende encaixar num dos itens citados, ainda que se faça uma autorizada interpretação extensiva,<sup>165</sup> precisa ser encarada como atividade-fim. Isto é, o tomador procura o prestador para com ele firmar contrato visando a obter justamente aquela utilidade. Os grupos de serviços em que inserem os itens acima envolvem:

- Item 1. Serviços de informática e congêneres;
- Item 14. Serviços relativos a bens de terceiros;
- Item 17. Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

Uma operadora de serviços de telecomunicações não firma contrato com ninguém para processar dados ou dar-lhe apoio na área de informática. Nem tampouco para prestar serviços em bens que não lhe são próprios. Aliás, quanto a este último, o próprio regime jurídico da concessão para prestação de serviços de telecomunicações impede que a operadora preste serviços de instalação ou manutenção de equipamentos de telecomunicações dos seus usuários. A sua atuação acontece sempre, previamente, até os equipamentos públicos que permitem a identificação e conexão dos usuários, chamados de “armários óticos”. Em outras palavras: a atuação da operadora de telefonia consiste em habilitar o equipamento do usuário, de forma a que este esteja apto a fazer parte da infraestrutura hábil para a origem e recepção de chamadas de voz e dados.

A manutenção, conserto e expansão desta rede de voz e dados, necessários à prestação dos serviços de comunicação, se realizados diretamente pelas operadoras, serão sempre serviços-meio, prestados em benefício próprio, de maneira a aprimorar a sua atividade-fim, qual seja, a prestação dos serviços de telecomunicação. Se, por outro lado,

---

<sup>165</sup> Vide RE 75.952/SP, Rel. Ministro Thompson Flores, que fundamentou, dentre outros, o EREsp 631.563/MG, 1ª Seção, rel. Ministro Humberto Martins. DJ 23.10.06.

tais serviços forem realizados por mão-de-obra contratada pelas operadoras, as receitas daquelas serão, à toda evidência, oferecidas à tributação do ISS, pois, neste caso, estar-se-ia diante de objeto fim da contratação na relação jurídica que subjaz ao contrato entre a empresa terceira contratada para realizar a manutenção e expansão da rede e a operadora, prestadora dos serviços de comunicação.

O mesmo se pode dizer dos serviços de informática e processamento de dados. Ou bem o prestador de serviços de comunicação mantém área de tecnologia de informação suficientemente desenvolvida para atender às demandas próprias da prestação destes serviços ou, alternativamente, contrata terceiros para desenvolvê-los. Neste último caso, como se disse alhures, a remuneração do prestador será parte integrante da base de cálculo do ISS incidente sobre serviços de informática, processamento e congêneres. Não existe oferta própria de processamento de dados ou desenvolvimento de soluções de informática que uma operadora de telecomunicações ofereça aos seus usuários!

Em outras palavras, as operadoras de serviços de comunicação não oferecem, como utilidade àqueles que tomam o seu serviço, o processamento de dados ou algo do gênero. As atividades porventura desenvolvidas por elas neste sentido só podem ser entendidas como integradas e associadas à utilidade contratada, qual seja, o transporte de sinais.

O que importa deixar consignado aqui é que os itens mencionados no presente julgado são os mesmos usados na grande maioria dos Autos de Infração lavrados pelas prefeituras contra as operadoras de serviços e não autorizam aplicação ampliada e dissociada de vicissitudes relacionadas aos serviços-fim, devidamente contratados pelos seus tomadores. Numa visão mais aplicada à realidade da prestação dos serviços de

comunicação, os serviços de instalação, transferência de endereço, bloqueio, mudança de número etc., se consubstanciam em atividades que, por certo, oferecem utilidade ao seu tomador. Porém, no que tange ao imposto municipal sobre serviços, não há, na norma complementar de regência, qualquer dispositivo que as açambarque, implicando na sua não tributação pelo ISS.

Seja no caso das concessionárias de serviços de telefonia fixa, que são permitidas expressamente pela Agência Reguladora a efetuar a cobrança pelas utilidades disponibilizadas, seja quanto às autorizatárias dos mesmos, que os cobram de acordo com padrões de liberdade contratual, o certo é que as atividades prestadas são bastante específicas para que venham a ser incluídas nos grupos de serviços tributados pelo ISS. Aliás, como se disse alhures, quando o legislador complementar pretendeu estender às atividades específicas a tributação pelo ISS, não abriu mão de elencar, especificamente, regras para a sua tributação. Este foi, por exemplo, o caso das instituições financeiras ou atividades cartorárias.<sup>166</sup>

O simples fato de a legislação de regência estabelecer a possibilidade de cobrança apartada destas atividades (contrato de concessão) não pode ser considerado suficiente para a definição da incidência tributária. A mesma precisa ser entendida como restrita à relação regulatória que se estabelece entre prestador, tomador e agência reguladora. Mesmo quando importe na relação entre prestador e usuário do serviço, precisa ser entendida como elemento inserido na relação jurídica de direito público consistente na prestação do serviço de comunicação ou, no caso, de telecomunicações.

---

<sup>166</sup> Vide itens 15 (Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito) e 21 (Serviços de Registros públicos, cartorários e notariais).

Tanto assim, como mencionado, que, havendo caso em que possam os concessionários oferecer outros serviços não atrelados ao de telecomunicações, a norma deixa evidente de que se tratará de algo regido por contrato de direito privado apartado (caso da instalação interna na residência do assinante, por exemplo). E, mesmo diante desta realidade, a tributação pelo ISS só acontecerá se os equipamentos forem fornecidos e custeados pelo próprio assinante, ficando a operadora apenas responsável pela prestação de um *facere*, qual seja, a referida instalação do equipamento.<sup>167</sup>

Exemplo da necessidade de que haja inserção própria na lista anexa à Lei Complementar que elenca as atividades tributadas pelo ISS deu-se para os serviços bancários e notariais. Em ambos os casos, a lista anexa à LC nº 116/03 incrementou e foi muito mais detalhista quanto às atividades realizadas por estes setores, para fins de disciplina do imposto municipal sobre serviços.<sup>168</sup> Quanto aos serviços cartorários, inclusive, o Supremo Tribunal Federal já assentou a constitucionalidade da referida incidência, ao julgar o RE nº 595.774/DF, de relatoria do Ministro Eros Grau.<sup>169</sup>

E quanto ao ICMS? Em se considerando que a não tributação pelo ISS teria como fundamento a atração que a atividade-fim teria sobre aquelas atividades e a sua previsão na Lista Anexa à legislação aplicável, no caso do ICMS a análise precisa pontuar alguns outros aspectos.

---

<sup>167</sup> O item 14.06 da Lista Anexa à LC n. 116/03 está assim enunciado: “Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.”

<sup>168</sup> Com efeito, a lista dedicou o item 15, composto por 08 subgrupos, para regular a incidência sobre os serviços prestados pelas instituições financeiras e o item 21, com um subgrupo, para os serviços cartorários e notariais.

<sup>169</sup> DJE 17.04.09. Neste RE, faz-se, ainda, referência ao julgamento do ADI n. 3.089, julgada na Sessão de 13.02.08, onde o Ministro Relator para Acórdão, Joaquim Barbosa, reconhece a tributação pelo ISS das referidas atividades por se assemelharem à delegação de serviços públicos acontecida com serviços essenciais e telefonia e eletricidade.

No exemplo do julgado, o objeto do negócio jurídico firmado entre prestador e tomador é o estabelecimento das conexões necessárias para que se realize a atividade e ofereça-se a utilidade consistente em permitir a conexão do referido tomador com os destinatários que lhe aprouverem. Pinçando algumas das atividades ali relacionadas, com a finalidade de esclarecer a tese que se quer expor, tome-se o caso da habilitação ou cadastro de equipamento ou usuário. A habilitação do terminal é atividade absolutamente protocolar, técnica e necessária para que aquela utilidade seja oferecida. A cobrança, no caso, é subjacente ao contrato assinado entre a operadora e a ANATEL, para prestar serviços de comunicação, mas o valor por ela cobrado, isoladamente, não é englobado na materialidade tributável pelo imposto estadual, pois a atividade ali desenvolvida não faz parte do núcleo – prestar serviço de comunicação. Trata-se de atividade preparatória à prestação do serviço, mas que com ela não se confunde.<sup>170</sup>

Poder-se-ia alegar, ainda, que a habilitação não é atividade alcançável pelo ICMS por expressa dicção normativa neste sentido. O art. 3º do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações (anexo à Resolução ANATEL nº 73/98) evidencia que a atividade de habilitação ou cadastro de usuário ou equipamento não se insere no conceito de serviços de telecomunicações. Este enunciado, por certo, denota bom indício acerca da

---

<sup>170</sup> Quanto à habilitação ou instalação, na telefonia fixa comutada, o art. 72 da Resolução n. 426/05 estabelece que: “O assinante é responsável pela instalação e pelo funcionamento adequado da rede interna, de acordo com os princípios de engenharia, as normas técnicas vigentes, assim, como, com as orientações técnicas que constarem do contrato de prestação de serviço firmado com a prestadora.”

No § 1º informa-se que “A prestadora pode oferecer ao assinante os serviços de instalação e manutenção da rede interna do assinante, mediante contrato específico, regido pelas normas de direito privado...”

No que se refere ao Serviço Móvel Pessoal – SMP, o seu Regulamento (anexo à Resolução n. 477/07), conceitua a ativação de estação móvel como o procedimento que habilita uma estação móvel associada a um código de acesso, a operar na rede SMP e denomina de habilitação o valor devido pelo usuário por esta ativação (incisos X e XVII do art. 3º da Res. N. 477/07).

Frise-se, por fim, que a Súmula n. 350, do STJ, afasta, de vez, a discussão relativa à tributação, pelo ICMS, sobre as receitas de habilitação de telefones celulares. Esta ela assim ementada: “*O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular.*”

não incidência da mencionada exação. Ocorre, entretanto, que, como já se mencionou em diversas oportunidades, a legislação regulatória não se presta, por si só, a explicar a fenomenologia tributária.<sup>171</sup>

A não incidência do ICMS sobre a referida atividade tem como fundamento a dissociação entre a conexão dos meios necessários e suficientes para o transporte de sinais e a mera instalação destes. Uma coisa é a atividade de, diante da infra-estrutura necessária, transportar a mensagem do emissor. Coisa diversa e inaceitavelmente mais abrangente seria incluir neste conceito a habilitação ou o cadastro destes equipamentos. Mas o que dizer da atividade daquelas atividades em face da sua acessoriedade? A atração em questão não autoriza a fragmentação dos conceitos jungidos na norma de incidência. A extensão da incidência só é autorizada quando a norma admite a inclusão de materialidade, se bem que não prevista quando da sua edição, nos estritos contornos dos elementos que compõem a sua hipótese de incidência.

Marco Aurélio Greco, nesta mesma toada, ensina que “na interpretação extensiva, o intérprete identifica a essência do núcleo do preceito e aplica a regra sempre que estiver perante a mesma essência. ‘Estende’, por interpretação, para uma hipótese que não estava nominalmente indicada na regra existente. A hipótese apenas não estava nominalmente prevista, mas estava contemplada a respectiva essência (seu gênero). Por outro lado, num raciocínio analógico, o caso concreto não se inclui na previsão abstrata do

---

<sup>171</sup> Arnaldo Wald e Alexandre Naoki Nishioka lembram que “a Norma n. 20/96, aprovada pela Portaria m. 1.533/96, do Ministério das Comunicações, já definia, como “Início de Operação Comercial do Serviço” a data (dia, mês e ano) em que as contas de serviço de Assinante começam a ser faturadas regularmente pela Concessionária”. (“Da Definição de Serviços de Comunicação para Efeitos de Incidência do ICMS: o Caso da Habilitação de Telefone Móvel Celular.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 102. São Paulo: Dialética, 2004, p. 29)

tipo, mas comunga de certa característica que o tipo possui a qual, pela sua relevância, justificaria a aplicação ao caso da mesma regra pertinente ao tipo.”<sup>172</sup>

Tem-se, em resumo, que a atividade de habilitação e cadastro de linha ou equipamento, bem como as tarifas cobradas pelas atividades acima mencionadas, não atraem a incidência do ISS ou do ICMS. Do primeiro, porque não previsto na lista destes serviços anexa à LC nº 116/03. Do segundo, pois não fazem parte do objeto (utilidade) para o qual a prestadora de serviços de comunicação fora contratada. A sua cobrança à parte somente se justifica pela questão regulatória envolvida, já que a habilitação do terminal móvel ou fixo, nos termos da legislação acima citada, denotam a capacitação técnica para que o assinante frua do serviço de comunicação a ser prestado.

Ressalte-se, ainda, que o serviço de instalação de rede interna (terminal de serviço) na residência do usuário de telefonia fixa, diferentemente, pode ensejar a tributação pelo imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, conquanto a operadora que o ofereça o faça exclusivamente com materiais por ele fornecidos. Uma coisa é o cadastro do usuário de telefonia móvel ou fixa, que é realizado nos sistemas das próprias prestadoras. Coisa diversa é a atividade de engenharia, consistente na instalação do terminal fisicamente na casa do tomador do serviço.

É interessante, ainda, quanto à análise do julgado do STJ antes referenciado, mencionar que as concessionárias de telefonia fixa podem prestar, além daqueles serviços públicos, objetos dos contratos de concessão, outros inerentes à plataforma do serviço, não podendo se caracterizar com Serviços de Valor Adicionado – SVA ou outra

---

<sup>172</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 140-41. O autor traz, ainda à colação, Norberto Bobbio, que resume: “na analogia, ‘acrescenta-se a uma norma

modalidade de serviço (estrutura de cabos e todos os meios disponíveis ao tráfego comunicativo), que visem a oferecer comodidade ou utilidades para os seus assinantes.<sup>173</sup>

A interpretação desta regra típica dos contratos de concessão para a prestação de serviços de telefonia fixa comutada precisa, entretanto, ser analisada mais detidamente. É curial reafirmar que o enunciado acima tem como destinatário direto os interessados na relação jurídica que se firma entre o prestador do serviço público e o seu usuário, além, obviamente, por se tratar de serviço regulado, a Agência que o fiscaliza e normatiza. Neste estrito sentido precisa ser entendido o seu espectro de atuação.

Nesta esteira, o dispositivo em questão não autoriza, por si só, qualquer conclusão acerca da tributação incidente sobre as receitas alternativas auferidas pelas concessionárias. Esta conclusão precisa decorrer da análise do fato em si e da moldura jurídica do serviço a partir das notas depreendidas da análise da regra de incidência tributária. Pretender subjetivar a tributação dos concessionários de telefonia fixa a partir de norma cível regulatória é olvidar o princípio básico atinente ao direito tributário, qual seja, o da legalidade.<sup>174</sup> Os efeitos fiscais decorrem, infalivelmente, da lei que descreve o

---

específica uma outra norma específica reportando-se a um gênero comum’, enquanto na interpretação extensiva ‘acrescenta-se uma nova espécie ao gênero previsto na lei’.” (Ob. Cit., p. 143)

<sup>173</sup> A Resolução ANATEL n.º 426/05, no seu artigo 63 está assim redigida: “Além da tarifa ou preço relativo ao STFC, a prestadora pode auferir receitas alternativas, complementares ou acessórias por meio de Prestações, Utilidades ou Comodidades - PUCs, sem caracterizar nova modalidade de serviço.” Afirma, ainda, no seu § 2º, que “A PUC deverá atender aos seguintes requisitos: I – ser inerente à plataforma do serviço; II – não caracterizar serviço de valor adicionado ou nova modalidade de serviço.”

Não é outra a idéia trazida pela Cláusula 13.1. do Contrato de Concessão do Serviço Telefônico Fixo Comutado, quando dispõe: “A Concessionária poderá obter outras fontes alternativas de receitas, desde que isso não implique o descumprimento das normas constantes do Regulamento Geral dos Serviços de Telecomunicações e das demais normas editadas pela Anatel.”

<sup>174</sup> “O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.” (Carvalho, 2005, pp. 158-59).

fato gerador do tributo, após a sua conversão em linguagem competente. A abertura cognitiva atinente a qualquer sistema permite, apenas, a observação das normas existentes em outros sistemas e o processamento das mesmas, a partir dos seus próprios critérios.

Em síntese, ali onde se destaquem fatos inerentes à atividade de transporte de sinais através de infra-estrutura disponibilizada com este objetivo, a um terceiro, mediante remuneração, exsurge a possibilidade de tributação pelo ICMS. De outro lado, ali onde se perceber uma atividade consistente num fazer, prestado sem vínculo empregatício, a um terceiro, de forma remunerada, que não seja alcançada pela tributação do ICMS e esteja presente em lista anexa à legislação de regência, tem-se a hipótese de incidência do ISS.<sup>175</sup>

As atividades intermediárias realizadas pelos prestadores de serviços de comunicação precisam ser analisadas dentro dos contornos das regras de competência de cada um daqueles tributos, sob pena de serem consideradas inválidas. Não há, no ordenamento brasileiro, norma de exceção que respalde a pretensão fiscal de incluir qualquer materialidade em alguma norma de competência tributária. Se a competência dos

---

<sup>175</sup> “Portanto, em linhas gerais, o fato gerador do ISS enquadra-se dentro do conceito de serviço, prestado com autonomia, na mesma linha da definição do Código Civil, que no seu art. 1.212, assim dispõe sobre locação de serviços: 'toda espécie de serviços ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.' O trabalho às vezes é predominantemente imaterial (do advogado, professor, cantor, et alii), na maioria das vezes, porém, a prestação dos serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**.

Não se deve buscar o conceito de prestação de serviços na Comunidade Européia ou na América Latina, países que trabalham com um imposto sobre valor agregado amplíssimo. Essas ordens jurídicas assim o fazem, porque não há impedimento em suas constituições. Ao contrário estão sob a autorização de diretivas que traçam as bases abrangentes do IVA, tendente a alcançar, ao lado das operações de circulação de mercadorias, as prestações de serviço, em sentido latíssimo, como criação de qualquer disponibilidade, como criação de qualquer disponibilidade ou utilidade para outrem (locações, garantia).

(...)

Discordamos daqueles que, comentando o modelo brasileiro e a nossa Constituição, dispensam a idéia de trabalho – aplicação de um esforço humano – como requisito essencial da noção de serviço, tal como está classicamente compreendido e disciplinado no Código Civil brasileiro, para acolher entre

Municípios para tributar a prestação de serviços se restringe ao que dispõe a Lei Complementar nº 116 e se a competência estadual para tributar a prestação de serviços de comunicação se restringe ao núcleo da atividade tendente a oferecer a utilidade de transporte de sinais entre pontos de rede, por meio de infra-estrutura posta à disposição, a receita auferida com atividades de cadastro, habilitação, mudança de endereço, mudança de titularidade, bloqueio de chamadas e afins acabam por restar, pelo regime jurídico que lhes informa, fora da tributação de ambos os impostos.<sup>176</sup>

Parte-se, aqui, mais uma vez, da idéia de que a hipótese de incidência tributária é o núcleo aglutinador dos elementos identificadores do fato jurídico tributário. Acontecido esse na esfera social e revestido da linguagem formal competente, impõe-se a incidência tributária e se instala a relação jurídica tributária. O fato jurídico prescrito em lei é aquele apto a possibilitar a oferta da comunicação, ligando-se de forma tão intrínseca a esse serviço, que não há, numa análise jurídica, a possibilidade de se distinguir uma atividade de outra.

### **9.3. Conclusão Parcial sobre da Tributação das Atividades Intermediárias à Prestação dos Serviços de Comunicação.**

Pode-se dizer, então, que andou bem o Superior Tribunal de Justiça, no acórdão colacionado, (REsp nº 883.254/MG) ao determinar a não incidência do ISS sobre

---

nós noção econômica de legislações estranhas.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 491)

<sup>176</sup> “Regime jurídico, por sua vez, é o conjunto de disposições previstas na Constituição da república, que determina onde, quando e de que forma deve dar-se a enunciação dos textos de direito positivo, bem como as delimitações materiais relativas aos âmbitos de vigência espacial, temporal e pessoal das

as receitas relativas aos serviços acessórios e utilidades individualmente cobradas dos seus usuários. Os fundamentos para esta conclusão foram, contudo, inconsistentes.

Se se fizer um apanhado mais abrangente acerca dos serviços-meio e a sua tributação, à luz da jurisprudência do STJ, percebe-se que o mesmo não guarda coerência com o que aquele pretório decidiu no caso acima indicado. A discussão acerca da tributação das atividades chamadas de meio ou intermediárias teve forte matiz nas controvérsias ocorridas em razão das autuações lavradas pelas municipalidades contra as instituições financeiras, pretendendo tributar as atividades de cadastro, datilografia, processamento de dados e congêneres, todas necessárias e realizadas para o oferecimento dos seus regulares serviços de intermediação financeira aos seus clientes.<sup>177</sup>

Nestas decisões reconhecia-se a necessidade de se ater aos expressos termos das normas dispostas na legislação complementar de regência do tributo municipal. Tanto assim que, em muitas das questões postas em juízo, acabava não sendo possível se ter decisões de mérito dos tribunais superiores em face da aplicação da Súmula nº 07 do STJ.<sup>178</sup> A referida Súmula impede a análise do arcabouço probatório naquela sede, o que acaba estabelecendo como instância final para a sua análise os Tribunais de Justiça dos Estados, nos casos em tela, onde se fazia necessária a correta verificação das efetivas atividades prestada pelas instituições financeiras, bem como a sua independência

---

contribuições.” (Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária. Fundamentos para uma teoria da nulidade*, p.239).

<sup>177</sup> Vide REsp 69.986/SP, DJ 30.10.95, p. 36.734; REsp 97.804/SP, DJ 31.08.84; REsp 347.046/RJ, DJ 03.05.04, entre outros. No RE 97.804/SP, DJ 31.8.84, o Relator, Ministro Décio Miranda afirma que: “Em resumo, o recurso extraordinário persegue a tributabilidade de serviços (expediente, elaboração de cadastro e aluguel de cofres) dependentes, ancilares, sem autonomia própria e, como tais, não especificados na Lista anexa ao Decreto-lei n. 834/69.”

<sup>178</sup> ArRg no REsp 866.481, DJ 27.04.09; AgRg no Ag 824.609, DJ 24.03.09 e Resp 766.050/PR, DJ 25.02.08, entre outros.

econômica aferível a partir da sua cobrança apartada dos serviços ditos bancários por excelência.

Quanto à questão da incidência tributária sobre serviços oferecidos de forma autônoma, mais recentemente o STJ se manifestou algumas vezes. Por sua relevância, vale trazer a lume argumento utilizado num destes julgados pelo Ministro Luiz Fux. Veja-se ementa:<sup>179</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL406/68). TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE PRATICAGEM. PRECEDENTES DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA.

1. É cediço no E. S.T.J e no S.T.F ser taxativa a lista de serviços do DL 406/89; o que não impede que à luz de cada serviço enumerado proceda-se à interpretação do dispositivo.

(...)

4. É que determinado serviço tem as suas derivações as quais, se praticadas por entidade autônoma com repercussão econômica das mesmas, tornam incidentes a exação. (grifos não são do original)

(...)

13. Recurso especial desprovido.

Em decisão mais recente, o mesmo relator afirmou que:<sup>180</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. SERVIÇOS DE REBOCAGEM. LC 116/03. LEI INTERPRETATIVA. ART. 106, I, DO CTN. VIOLAÇÃO DO ART. 535, I e II, DO CPC. NÃO CONFIGURADA.

1. A lista de serviços do DL 406/89, conforme cediço no E. S.T.J e no S.T.F é taxativa; o que não impede que, à luz de cada serviço enumerado, proceda-se à interpretação do dispositivo.

<sup>179</sup> REsp 724.111/RJ, DJ 24.09.07, p. 249.

<sup>180</sup> REsp 965.583/SP, DJ 22.04.09. Contra o mesmo foi ajuizado Embargos de Divergência que foi conhecido pelo Ministro Mauro Campbell Marques (DJ 28.05.09). A divergência fundou-se em arestos, como o proferido no AGREsp 1081.788/RJ, DJ 13.03.09, que pugnavam pela impossibilidade de interpretar que os serviços de atracação possam abarcar os serviços de rebocagem marítima e, assim, por ausência de previsão na lista anexa à legislação em vigor à época do fato gerador, não caberia a tributação pelo ISS.

2. O item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, dispõe: "87. Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais; "

3. É que determinado serviço tem as suas derivações, as quais, se praticadas por entidades autônomas, de forma a repercutir economicamente, tornam incidentes a exação. (grifos não são do original)

Das ementas supra citadas, faz-se questão de comentar os excertos sublinhados. Em linhas anteriores já se criticou a possibilidade de subjetivar-se a hipótese de incidência tributária por conta do arquétipo legal que se precisa percorrer para se chegar a infalível tributação de determinado fato.

Não condiz com esta linha de raciocínio o argumento de que a tributação pelo ISS, nos exemplos acima, poder-se-ia se dar apenas quando o serviço-meio ou acessório seja prestado por terceiro em relação ao prestador do serviço-fim. A definição de serviço-meio é, como afirma a abalizada doutrina, consubstanciada naquela atividade voltada para o próprio prestador do serviço, que a realiza como o fito de conseguir realizar o *facere* útil para o seu tomador. O advogado, por exemplo, ao emitir uma opinião legal, pode contar com serviços de digitação e secretaria. A operadora de serviços de comunicação, por sua vez, deve contar com serviços de gerenciamento de rede e cadastros de clientes. E assim por diante. Estas atividades não são parte da prestação, entendida como objeto da relação jurídica firmada entre o prestador e o tomador.

O objeto desta relação jurídica, para a constituição do fato gerador do ISS, deve ser uma atividade imaterial que ofereça uma utilidade a um terceiro, que pagará pela mesma. Não se compagina com a utilidade contratada, nos exemplos acima citados, a cobrança em separado de valores a título de digitação, secretaria ou gerenciamento. O que

se quer é o resultado destas atividades, quais sejam, a opinião legal e a prestação dos serviços de comunicação, respectivamente. Não se pode pretender simplesmente decompor as atividades que se consubstanciam na utilidade contratada para que se as tribute separadamente. A relação jurídica tributária precisa ser entendida a partir da obrigação assumida pelo prestador para com o tomador e não, pelas vicissitudes práticas ou econômicas da referida obrigação, que, ordinariamente, sempre poderá ser repartida em etapas ou atividades intermediárias.

Releva para a análise acerca de qualquer aspecto tributário concernente à estas atividades, não o fato de terem sido prestados em conjunto ou isoladamente, ou pelo mesmo ou por mais de um sujeito, mas a sua individualização econômica, especialmente diante do negócio jurídico existente e da utilidade contratada (obrigação assumida). A partir do momento em que surja, desta análise, a verificação de que uma dada atividade acessória se consubstancia, de *per se*, numa utilidade autônoma, a tributação da mesma torna-se difícil de questionar.

Tome-se o exemplo da questão que ora se discute no âmbito administrativo da ANATEL e mesmo na esfera judicial, relacionada à possibilidade de cobrança, por parte das operadoras de TV por assinatura, de valor mensal pelo denominado “ponto-extra”. Isto é, a possibilidade de cobrança em separado pela disponibilidade de outro ponto de acesso ao conteúdo oferecido pela operadora, dentro de uma mesma residência.<sup>181</sup>

---

<sup>181</sup> Em 16/04/09, de forma a aperfeiçoar o Regulamento de Proteção e Defesa dos Direitos dos Assinantes dos Serviços de TV por Assinatura, o Conselho Diretor da ANATEL decidiu que, em relação ao ponto-extra e ao ponto de extensão, as prestadoras podem cobrar apenas pelos serviços de instalação e reparo da rede interna e dos conversores/decodificadores de sinal ou equipamentos similares. A instalação é definida como o procedimento que compreende: a instalação da rede interna e do conversor/decodificador de sinal ou equipamento similar associado ao ponto-principal ou a ponto-

Em face de uma suposta decisão da ANATEL no sentido de impossibilitar a cobrança pela referida atividade, imagine-se que as operadoras passassem a cobrar um valor mais significativo pela instalação do equipamento decodificador dos sinais de TV. Como ficaria a questão tributária? Sim, porque os Estados e o Distrito Federal entendem, apesar da discordância aqui manifestada, pela tributação da assinatura mensal cobrada pela disponibilização do conteúdo de TV's fechadas. Por outro lado, a jurisprudência já afastou a possibilidade, também como já apontado, da incidência do ICMS sobre os valores preparatórios ao referido serviço-fim. Sobre o serviço de instalação poderia incidir, como visto, o ISS.

Neste contexto, a cobrança de valor maior pela instalação, em troca da não cobrança de uma assinatura do ponto extra, acabaria por desvendar uma hipótese de se trocar materialidade tributável pelo ICMS por outra não tributável por esta exação ou mesmo tributável pelo ISS.

Não cabe ao direito tributário, e isso é muito importante registrar, resolver questões de mercado. Ao contrário, a neutralidade deve informar o sistema tributário de forma a que a incidência do tributo não desestabilize ou prejudique a concorrência setorial. Se a agência reguladora e as normas consumeristas autorizarem a cobrança dos valores a título de manutenção, aluguel ou instalação de decodificadores, restam livres as operadoras para fazê-lo, bastando que os usuários dos serviços, seus tomadores, estejam dispostos a aceitar a referida sistemática. O mercado será o responsável pelo balizamento desta relação, na qual, certamente, muitos outros *players* surgirão, oferecendo as mesmas utilidades de instalação, locação ou manutenção a preços mais competitivos. Se tais

---

extra e a sua ativação pela prestadora, isto é, a habilitação do equipamento para operar na rede da prestadora.

utilidades serão oferecidas pelas operadoras de TV por Assinatura de forma autônoma, não se poderá objetar que as mesmas venham a ser oferecidas, em igualdade de condições, por outros sujeitos alheios à relação concernente à prestação de serviços de TV por assinatura.

Se, de fato, o valor cobrado pelas operadoras deste serviço estiver em desacordo com o mercado, a mesma não resistirá à concorrência de outros *players* que venham a oferecer as mesmas utilidades aos usuários do serviço. O fato é que, enquanto isso não acontece, não se pode aceitar que venham os Estados e o Distrito Federal exigir o ICMS sobre as receitas auferidas pela oferta das referidas utilidades de manutenção, adesão instalação ou locação, pois as mesmas são estranhas às notas que informam a hipótese de incidência tributária do ICMS-comunicação.

O exemplo dado, interessante pela sua atualidade, visa apenas a ratificar a idéia que orientou este tópico, qual seja, a de que, numa economia de mercado, os seus agentes possuem alto grau de liberdade para estruturarem as suas atividades. Ao intérprete da norma tributária fica lançado o desafio de segregar e entender o arcabouço fático posto à análise para aplicar corretamente a norma tributária. Não lhe é dado o direito de segregar atividades que não possuam autonomia econômica, face ao negócio jurídico firmado, apenas para fazer incidir tributos. Do mesmo modo, não se deve aceitar a junção de materialidade independentes, ainda nos termos do negócio firmado, para sobre as mesmas aplicar um mesmo regime jurídico tributário.

Em suma. Diante de um negócio jurídico, o aplicador do direito precisa, antes de pretender a sua subsunção à norma, entender corretamente as características deste negócio jurídico. Para tanto, precisa, como já se mencionou, avaliar o binômio: atividade

e utilidade. Somente desta forma é que poderá divisar satisfatoriamente cada materialidade individualizável, nos termos do negócio jurídico e, assim, sobre elas, fazer incidir a norma legal.

#### **9.4. Das Utilidades Oferecidas Através da Rede de Telecomunicações.**

##### **9.4.1. Da Disciplina Legislativa Infra Legal.**

Antes de analisar a questão relacionada à tributação pelo ICMS-comunicação sobre algumas receitas auferidas por prestadores a título de oferecimento de utilidades e facilidades aos seus usuários, importante traçar um pequeno esboço histórico sobre as razões legais que motivaram essa discussão.

O Convênio CONFAZ nº 69/98, ao pretender explicitar o conceito de serviço de comunicação, para fins de incidência do imposto estadual, assim foi enunciado:

Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. (os grifos não são do original)

Percebe-se com hialina clareza que os fiscos estaduais pretendiam, com a edição deste ato, obter autorização normativa para alcançarem toda e qualquer receita que, de alguma forma, estivesse relacionada à prestação dos serviços de comunicação. O objetivo do presente item, na linha do que se discorreu até aqui, será analisar criticamente

esta pretensão de maneira a demonstrar o que se entendem ser os melhores delineamentos para a questão em termos da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Quanto às atividades de habilitação, acesso e adesão, bem como àquelas relacionadas à utilização da infra-estrutura de rede e a sua “assinatura mensal”, já se falou anteriormente. Resta que se analise agora a possibilidade de incidência do ICMS sobre as receitas auferidas com o que se chamou de “serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação”.

Em primeiro plano, repise-se. O estofó normativo que fundamenta a norma de incidência do ICMS-comunicação está veiculado na CF/88, na LC nº 87/96, com as alterações efetuadas pela LC nº 102/00, e nas legislações estaduais que a introduziu no âmbito de cada ente político. As normas conveniais editadas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ têm a sua utilidade restrita ao esclarecimento ou estabelecimento de normas de procedimento e administração tributária, sempre dentro das balizas que lhe forem dadas pelos veículos normativos acima mencionados.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> O art. 155, §2º, XII, g da Carta Constitucional estabelece que: “Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

O art. 1º da LC n. 24/75, nesta esteira, está assim redigido:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

Neste sentido precisa ser interpretado o indigitado Convênio nº 69/98. Serviu ela para esclarecer algum ponto que tenha ficado aberto, em termos normativos, quanto à materialidade alvo da incidência do ICMS-comunicação. À primeira vista, a expressão “serviços suplementares e facilidades adicionais” só pode abrangar aquelas atividades que não possuam conteúdo econômico próprio e individual, sendo caracterizada mera atividade acessória ou necessária para que o serviço de comunicação seja prestado.

Mas não é só. Como se afirmou em linhas atrás, se as referidas atividades são cobradas à parte e representam utilidades adicionais a serem oferecidas e contratadas entre os partícipes da relação jurídica de prestação de serviço de comunicação, há forte indício de que as mesmas escapam ao conceito de acessórios, enquadrando-se como outros serviços e, assim, em teoria, seriam passíveis de serem alcançadas pelo ISS, conquanto venham a ser previstas na Lista anexa à legislação aplicável.

No caso de tal presunção vir a ser elidida, caberá ainda se questionar acerca da pertinência da referida atividade no conceito de prestação de serviço de comunicação, como núcleo da regra de incidência do ICMS. O certo é que, não se tratando de ICMS, poder-se-ia questionar a sua tributação pelo ISS, valendo, aqui, a análise da existência de tipo legal que a autorize.

Adotando-se o *iter* acima sugerido, tome-se o exemplo das utilidades consistentes na cobrança de valor definido para obtenção de informações constantes de Listas Telefônicas de distribuição obrigatória e gratuita pelas concessionárias de Serviços de Telefonia Fixa Comutada – STFC, comumente denominada de “auxílio à lista”, e

aquelas outras relativas ao oferecimento de comodidade e utilidades por meio do serviço telefônico.

#### **9.4.2. Dos Serviços de Apoio ao Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC. Do Serviço de Informação do Código de Acesso do Assinante (auxílio à lista – 102). Sua Tributação.**

A edição de Listas Telefônicas é obrigação das concessionárias de serviços públicos, que contratam empresas para editá-las e distribuí-las sem ônus para os seus assinantes.<sup>183</sup> Se alguém precisa de informações acerca de números telefônicos (códigos de acesso) publicados nessas listas, recorre ao Serviço de Informação do Código de Acesso de Assinante do STFC, ou Auxílio à Lista. Ser-lhe-á cobrado um valor pela prestação da informação solicitada. Percebe-se, da explanação, que o serviço representa utilidade de apoio ao assinante do serviço de telefonia. Para usar o termo legal, trata-se de um serviço de apoio ao STFC, como enuncia o Regulamento sobre as Condições de Acesso e Fruição dos Serviços de Utilidade Pública e de Apoio ao STFC, aprovado pela Resolução ANATEL nº 357/04.<sup>184</sup>

---

<sup>183</sup> O parágrafo 1º do Art. 213 da LGT está assim disposto: “Observado o disposto nos incisos VI e IX desta Lei, as prestadoras do serviço serão obrigadas a fornecer, em prazos e a preços razoáveis e de forma não discriminatória, a relação de seus assinantes a quem queira divulgá-la.”

O parágrafo 2º, por seu turno, reza: “É obrigatório e gratuito o fornecimento, pela prestadora, de listas telefônicas aos assinantes dos serviços, diretamente ou por meio de terceiros, nos termos em que dispuser a Agência.”

<sup>184</sup> Reforça esta afirmação o fato de que as operadoras não podem cobrar pelas informações que lhes são requeridas, quando as mesmas não estejam disponíveis nas Listas Telefônicas obrigatoriamente distribuídas. (O art. 13 do Anexo à Resolução ANATEL n. 357/04 estabelece que: “O acesso aos serviços de apoio ao STFC deve ser gratuito aos usuários, não cabendo às prestadoras qualquer

Esse serviço implica, ainda, o estabelecimento de toda uma estrutura voltada para o atendimento da demanda de consultas acerca dos códigos de acesso do STFC. Não se trata de mera programação numa central de comutação ou num *software* associado à rede da empresa. Necessária se faz a contratação de mão-de-obra especializada e experiente para operar as informações e atender, da melhor forma possível, aqueles clientes que buscam informações. É, pois, uma comodidade oferecida e cobrada individualmente para aqueles assinantes que preferam arcar com o seu custo a ter que compulsar as ditas Listas Telefônicas à procura da informação de que precisam.<sup>185</sup>

Atualmente, no mais das vezes, as operadoras de telecomunicações que oferecem dita utilidade de apoio ao STFC contratam empresas de tele-atendimento para satisfazerem esta demanda e estas, por seu turno, oferecem ao ISS as receitas auferidas a este título, nos termos do que dispõe o item 17.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.<sup>186</sup>

Ter-se-ia, na situação em tela, típico caso de subcontratação. A operadora oferece a comodidade de informar, por telefone, as informações acerca do seu cadastro de assinantes a quem se dispuser a pagar por isso e, para tanto, contrata um terceiro (empresa de *call center*) para realizar os referidos atendimentos e manter a infra-estrutura de pessoal apta a realizar a referida atividade. Parece evidente que tanto o contratante quanto o

---

remuneração pelo uso das redes envolvidas ou de qualquer outro recurso necessário ao seu correto encaminhamento.

§ 1º A informação de Código de Acesso de Assinantes do STFC deve ser gratuita quando:

a) o código de acesso do assinante do STFC não figurar na Lista Telefônica Obrigatória e Gratuita – LTOG; e

b) a solicitação de informação for originada em terminal de acesso de uso coletivo.”)

<sup>185</sup> Frise-se que não há valor cobrado pelo uso das redes para transporte dos referidos sinais (serviço de comunicação), como depreende-se do caput do art. 13 da norma acima colacionada, mas apenas valor fixo a ser determinado pela operadora que detém o cadastro das informações requeridas.

contratado prestam o mesmo serviço, qual seja, o de oferecer as informações requeridas, a partir de uma base de dados. O fato de que a prestação destas informações venha a ser realizada por meio da infra-estrutura de telefonia em nada desnatura o conceito do serviço.

A partir do que se mencionou anteriormente, o suporte técnico utilizado para a prestação do referido serviço implicará, apenas, sob o ponto de vista jurídico, no estabelecimento de mais uma relação jurídica firmada entre a empresa de *call center* e a operadora de telefonia, onde a primeira contrata a segunda para transportar a informação que ela provê. Em outras palavras, visualizam-se as seguintes relações:

- a) Usuário x operadora de telefonia: consistente no oferecimento da comodidade de obter informações constantes nas Listas Telefônicas, sem ter que consultá-las.
- b) Operadora de telefonia x empresa de *call center*: consistente em terceirizar a esta as atividades necessárias para o oferecimento daquela utilidade (contratação de pessoal, treinamento, manutenção da infra-estrutura adequada etc.)
- c) Empresa de *call center* x operadora de telefonia: consistente no uso da rede de telecomunicações para transporte das informações requeridas, ou seja, prestação de típico serviço de comunicação.

---

<sup>186</sup> “17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exames, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.”

Revela-se, à evidência, que, no caso de a informação pedida por um assinante constar de cadastro de titularidade da própria operadora de telefonia que oferece a utilidade e terceiriza o atendimento via empresa de *call center*, estará ela realizando, no que tange ao transporte de sinais (serviço de comunicação tributado pelo ICMS), um auto-serviço e, por isso mesmo, não tributado pelo ICMS, por ser ela mesma a titular do conteúdo da mensagem transmitida.

Observa-se, na prática, que as operadoras de serviços de telecomunicações, titulares das informações cadastrais de seus assinantes, optam por firmar contrato com empresas de tele-atendimento para que estas realizem a atividade que elas mesmas poderiam realizar, numa clara terceirização de prestação de serviços. Como o maior custo, ao lado da contratação de pessoal de atendimento, para desenvolvimento das referidas atividades, é justamente a infra-estrutura das telecomunicações, os contratos assinados entre as empresas prevêm a utilização, por parte das empresas de *call centers*, da infra-estrutura das operadoras de serviços de telecomunicações, sem ônus, fazendo com que apenas o referido serviço de atendimento seja efetivamente cobrado.

Alcides Jorge Costa pontifica que só pode haver serviço de comunicação quando o meio pertencer a terceiro que não ao emissor ou ao receptor. Na comunicação telefônica, o meio é a rede de telefonia afetada ou pertencente à operadora de telefonia. Se for dela também o cadastro de informações, donde se extraiu aquela que foi especificamente pedida por um assinante que utilizou o “serviço de auxílio à lista”, não

haveria o que tributar-se pelo ICMS quanto ao valor cobrado por esta operadora do seu assinante ou da empresa de *call center*.<sup>187</sup>

Constata-se, em resumo, que o serviço de apoio ao STFC, concernente no fornecimento de informações sobre códigos de acesso dos assinantes do STFC é típica utilidade provida pelas operadoras do sistema de telefonia, nos termos e condições determinados expressamente por norma regulatória de regência.<sup>188</sup> Utilidade esta que, por estar dissociada do transporte de sinais por meio de rede própria, a pedido e mediante pagamento de um terceiro, não faz jus à incidência do ICMS. A uma porque a informação prestada é própria da operadora de telefonia. A duas porque, no seu provimento, apenas se utiliza da rede de telecomunicações como mídia, não se caracterizando como efetivo transporte de sinais, inclusive porque não há, como dito, remuneração pelo transporte de sinais, mas pela informação prestada. Este segundo aspecto orienta-se, como se viu, para a conceituação regulatória da referida atividade como um Serviço de Valor Adicionado ao serviço de comunicações.

E quanto ao ISS? Quanto ao atendimento telefônico oferecido pelas empresas de *contact center*, trata-se de materialidade tributada pelo imposto municipal. O que dizer das receitas auferidas pelas empresas de telecomunicações pela disponibilização das referidas informações (consulta 102)? No mesmo sentido, deverá oferecer estas receitas à tributação pelo ISS, com base no mesmo item da lista anexa à LC nº 116/03. A cobrança se dá não pelo transporte de sinais de voz ou dados, mas pela fruição de uma comodidade consistente na obtenção de informações sobre o código de acesso de algum

---

<sup>187</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Algumas Considerações a Respeito do Imposto Sobre Prestação de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 19.

<sup>188</sup> Ressalte-se, ainda, que a Consulta Pública ANATEL n. 657/05 discute a cessação da cobrança de qualquer valor pelo provimento da utilidade aqui em comento.

assinante por meio do telefone. Esta utilidade é regulada e cobrada de forma autônoma ao serviço de comunicação, além de prevista na legislação de regência do ISS, de modo que atrai, assim, a tributação da mencionada exação.<sup>189</sup>

#### **9.4.3. Outras Utilidades Oferecidas Através da Rede de Telecomunicações. Despertador Fonado, Identificador de Chamadas, Transferência de Chamadas, Tele-Conferência etc. Sua Tributação.**

No caso do despertador fonado, o próprio assinante, usuário de uma linha telefônica, programa o seu aparelho para receber uma chamada em determinada hora. Vê-se, de logo, que não se trata de uma estrutura à parte da rede de telecomunicação assistindo o usuário, coletando os dados necessários e procedendo à chamada do número no momento acertado.

O serviço prestado no caso em exame visa a proporcionar nova utilidade ao serviço de telecomunicação a partir de um *software* ligado à rede básica, porém sem com ela confundir-se. Quem determina o horário a ser despertado é o próprio usuário, utilizando-se de uma programação específica realizada no próprio terminal telefônico e na central, que aceita as informações discadas e gera a chamada para o telefone indicado. O valor cobrado do usuário remunera a disponibilidade da utilidade contratada

---

<sup>189</sup> Poder-se-ia questionar, no caso, se caberia o não oferecimento, pela operadora de telefonia, dos valores cobrados a título de “auxílio à lista – 102” à tributação pelo ISS, já que esta tributação já atinge as receitas auferidas pelas empresas de *call center* em relação às mesmas informações requeridas. No caso, não parece haver fundamento razoável para afastar-se a referida tributação. A utilidade oferecida pela operadora ao seu assinante enquadra-se no item 17/01 da lista anexa à legislação pertinente. Se ela opta por subcontratar um terceiro para realizar a referida utilidade,

individualmente, que fica acessível a qualquer assinante ali instalado que queira ser despertado.

Neste sentido, da mesma forma que no serviço de apoio ao STFC, trata-se de atividade de conteúdo econômico próprio, contratada individualmente pelo assinante junto à operadora de telefonia, que opta por arcar com o custo do seu provimento pela rede de telefonia, ante outro formato de despertador qualquer (aparelhos celulares, despertadores tradicionais etc.).

Não se vislumbra qualquer prestação de serviço de comunicação. Trata-se, apenas de um recurso de informática à disposição dos assinantes. A mencionada utilidade é claramente um serviço de valor adicionado,<sup>190</sup> que utiliza a rede de telecomunicações apenas como suporte para a sua oferta. Em outras palavras, a utilidade contratada é o despertar a certa hora. A mesma pode ser ofertada de vários modos, sendo a linha telefônica apenas um destes modos. No caso em tela, a própria operadora de telefonia oferece a utilidade e, desta forma, não se tem aí o elemento “terceiro” que disponibiliza meios necessários para que a mensagem alheia seja transportada. A mensagem (chamada de despertar) é provida e gerada pela própria prestadora.

---

mantendo-se, legal ou voluntariamente na condição de prestador diante do seu assinante, terá que arcar com o custo da incidência do ISS também sobre as receitas auferidas pelo seu subcontratado.

<sup>190</sup> “Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.”

Esse preceito é extirpado de dúvidas e inaugura o característico básico de diferença entre os serviços de telecomunicações e aqueles outros que o utilizam como suporte, mas com eles não se confundem.

Reforça este entendimento o Ofício n. 206/2002 emitido pela Gerência Geral de Competição da ANATEL, que, expressamente, determinou a suspensão da oferta do serviço “despertador automático” por uma concessionária de STFC, devido ao fato de enquadrá-lo no art. 61 da Lei n. 9472/97 e, como serviço de valor adicionado, não pode ser ofertado pelas concessionárias de STFC pelos motivos mencionados na nota 128 supra.

Alcides Jorge Costa, especificamente sobre o tema, conclui, ratificando a posição aqui externada:

Um exemplo é, a meu ver, o denominado serviço de despertador: à hora aprazada, o interessado recebe uma chamada telefônica que o acorda. O titular do telefone faz às vezes do despertador. É claro que o serviço é remunerado. Entendo não existir, neste caso, um serviço de comunicação: a empresa de telefonia envia sua própria mensagem por meio de sua propriedade que utiliza para prestar um serviço. Noutras palavras, não existem um transmissor e um receptor da mensagem, utilizando-se, para transmiti-la, de serviço de terceiros.<sup>191</sup>

Não se tratando de serviço de comunicação, passível de tributação pelo ICMS, abre-se, nos termos do art. 156 da Carta Magna, ensejo para que o mesmo venha a ser tributado pelo ISS. A questão é saber se há tipo previsto na legislação de referência deste tributo que estabeleça esta tributação. A resposta é negativa. Não há, na lista anexa à LC nº 116/03, qualquer grupo ou subgrupo de serviços que possa atrair o conceito de serviços de valor adicionado, como o presente, para a tributação pelo ISS.

Ratifica o quanto aqui afirmado o Projeto de Lei Complementar nº 208/01, apresentado pelo Deputado Federal Júlio Semeghini, que pretende inserir na lista anexa à LC nº 116/03 o item 102, com a seguinte redação: “102 - Os serviços definidos no art. 61 da Lei nº 9.472, de julho de 1997”. Na justificativa do referido projeto, afirmou o Deputado:

A nova redação faz-se necessária face à omissão no texto da lei complementar de um conjunto de serviços de valor adicionado que hoje são oferecidos por meio da *internet* e que não existiam quando da proposição original da lei.

---

<sup>191</sup> Alcides Jorge Costa, *Algumas Considerações a Respeito do Imposto Sobre Prestação de Serviços de Comunicação*, p.20.

A alteração proposta não abrange os serviços de telecomunicações que suportam o fornecimento de serviços como provimento de acesso à *internet* ou conteúdo gerado por prestadores de serviço pela *internet*.

A referência ao art. 61 da lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações), visa assegurar a aderência do que se pretende à definição legal de serviços.

Quanto às demais utilidades aqui mencionadas, aplicam-se a elas as mesmas considerações expendidas até agora para o “despertador fonado”. São todas utilidades e facilidades adicionais providas ou não pela própria operadora de serviços de telecomunicações. Em se tratando de oferta realizada pela própria operadora, não se há falar em serviço de comunicação apto a atrair a tributação do ICMS-comunicação. Por outro lado, na hipótese de o provimento das referidas utilidades por terceiros, utentes das redes de telecomunicações, poderá haver a tributação da referida exação sobre as receitas auferidas pelas operadoras contratadas pelos provedores dos SVA’s ou das referidas utilidades para transportar os seus sinais aos tomadores dos seus serviços.

De forma mais específica, poder-se-ia conceituar as utilidades sugeridas como exemplo neste tópico da seguinte forma:

- a) Despertador Fonado: utilidade comumente oferecida pelas operadoras de serviços de telecomunicações, consistente no oferecimento da possibilidade de os seus usuários programarem os seus terminais telefônicos para despertá-los ou alertá-los, através de uma chamada telefônica eletrônica, no horário previamente determinado.<sup>192</sup>

---

<sup>192</sup> Marco Aurélio Greco, quanto a este ponto, ensina que “a empresa de telefonia, em certas circunstâncias, pode prestar serviços ao usuário sem que esteja fornecendo um “meio”. Assim, por exemplo, quando presta serviço de “despertador”. Neste caso, não é pelo fato de ser uma empresa de telecomunicações, no sentido estrito 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.” (*Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 123-37)

- b) Identificador de chamadas, comumente denominado de “bina”. Trata-se de facilidade oferecida pelos prestadores de serviços de comunicação que consiste em permitir a identificação do número que originou a chamada para o terminal do assinante que adquire a referida facilidade. A referida utilidade depende, normalmente, de especificidades técnicas do terminal telefônico, que, como se viu, não faz parte do serviço de comunicação oferecido, podendo ser adquirido pelo assinante em qualquer estabelecimento comercial.
- c) Transferência de chamadas, mais conhecido como “siga-me”. Consubstancia-se na possibilidade de o contratante programar o seu aparelho para que a chamada seja redirecionada para o terminal que ele desejar. Normalmente utilizado quando o mesmo pretende direcionar as chamadas destinadas a um terminal fixo, para um terminal móvel, de modo a restar sempre acessível. Da mesma forma como no “bina”, a oferta da facilidade é condicionada a existência de requisitos técnicos no terminal que permitam a referida programação.
- d) Tele Conferência. Trata-se de utilidade que possibilita o usuário de um terminal a realizar conferência simultânea com mais de um interlocutor, numa espécie de conferência telefônica. Mais uma vez, como parece evidente, os requisitos técnicos do terminal adquirido pelo assinante são essenciais para possibilitar a realização da dita conferência.

Pelas definições expostas, demonstra-se que a utilidade contratada pelo assinante não diz respeito ao transporte de sinais, mas a alguma comodidade ou facilidade específica que apenas utiliza a rede de telecomunicações como meio para suporte da sua

prestação. Obviamente, existem vicissitudes relacionadas a esta rede que propiciam ou tornam mais eficaz a atividade/utilidade ofertada. Atualmente, por exemplo, tais comodidades só podem ser oferecidas quando presente uma linha digital, não se permitindo mais a sua oferta para linhas analógicas. Esta característica, porém, não desnatura a própria utilidade oferecida.

Repete-se aqui o mesmo que se afirmou alhures. A relação jurídica que atrai a tributação do ICMS sobre serviços de comunicação é aquela onde um terceiro – operadora de telecomunicações, no exemplo – recebe remuneração de alguém – provedor de utilidade por meio da rede de telecomunicações –, que mantém outra relação jurídica, consistente na oferta daquela utilidade ao seu contratante – usuário não do serviço de comunicação, mas desta utilidade.

O provimento de ditos serviços adicionais não é realizado apenas pelos meios de rede de telecomunicações, podendo sê-lo, à evidência, por vários outros meios. Interessa é que, em todos os casos, a utilidade contratada e ofertada utilize, sem se desnaturar, estes meios como mero suporte para a oferta da referida utilidade, não caracterizando, no bojo desta utilidade, o transporte de sinais ou mensagens.

Quanto ao ISS, enquanto não expressamente permitido pelo legislador complementar, não estão autorizados os municípios a exigirem tal imposto sobre os serviços de valor adicionado aos serviços de telecomunicações, como são exemplos os aqui analisados.

## 9.5. Da Conexão à *Internet*.

Na atual conjuntura mundial, a informação tem adquirido um poder incomensurável no desenvolvimento das sociedades. A demanda dos mercados por informações cada vez mais rápidas e seguras tem sido crescente e determinante para a tomada de decisões num espaço cada vez menor de tempo.

Nesse contexto de informatização e crescente fluxo de dados e tecnologia, surgiu a rede mundial de computadores, ou *internet*, que nada mais é, aproveitando-se a definição de Edgard Pitta de Lima, que uma interligação de grandes redes locais do mundo inteiro, que se comunicam entre si, utilizando os mesmos padrões de transmissão de dados, denominados de protocolos.<sup>193</sup>

A *internet* não é uma “nuvem” ou algo que se pode materializar em um universo único de informações em projeção mundial. Na verdade, são vários computadores interligados, através de programas e protocolos próprios. Cada rede de intercomunicação se estabelece obedecendo a certo protocolo. No caso da *internet*, trata-se do Protocolo IP, que pode ser entendido como a linguagem para acesso e “navegação” na rede. Quando todas essas redes se interligam para propiciar o acesso a uma variegada gama de informações e dados, submetidas a um determinado protocolo, pode-se dizer que nasceu a grande rede de computadores.<sup>194</sup>

---

<sup>193</sup> ALMEIDA, Edgar Pitta. “A tributação dos Serviços de Acesso à Internet.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 14. São Paulo: Dialética, 1996. p. 7-8.

<sup>194</sup> A forma de transmissão de informações por meio da *internet*, dada a variada gama de computadores interligados e ao volume de informações dá-se através de “pacotes de dados”. Assim, permite-se uma maior hígidez do conteúdo da mensagem transportada.

Antônio Roberto Pires de Lima e Messod Azulay Neto expõem o cenário das comunicações do seguinte modo:

2- as pessoas contarão com um terminal portátil individual, que se conectará por ondas hertzianas, destinado às comunicações individuais de baixa densidade (voz, dados etc.) e que se interligará indistintamente a satélites ou estações terrenas, para receber ou escoar seu fluxo.<sup>195</sup>

O acesso a todas as informações e sites disponíveis na *internet* exige, contudo, devido às características de acesso e velocidade, equipamentos de grande porte e de alta tecnologia, poucas vezes disponíveis nas residências de usuários particulares. Por se tratar de uma rede de informações interligada, a capacidade dos equipamentos e o roteamento (direcionamento) das informações, velocidade de sua transferência, segurança de rede etc., precisam ser controlados para que o manejo do acesso às redes mundial seja possível. Surge, então, a figura dos Provedores de Acesso à *Internet* – PSI's. Estes provedores propiciam aos usuários privados, através de um *modem* – conversor de sinais sonoros em digitais –, a conexão à rede mundial de computadores, para que nela possam “navegar” com os mais variados propósitos.

Frise-se, desde já, que a disponibilidade dos referidos equipamentos oferece aos seus tomadores apenas características associadas à autenticação de senhas, controle de acessos e disponibilidade de endereços de rede, elementos estranhos ao efetivo transporte de sinais. A utilidade consistente no transporte de sinais de e para o terminal de computador se dá por meio das redes de telecomunicações ou, como se verá adiante, das redes elétricas. Os Provedores de Acesso à *internet*, na grande maioria das vezes, não

---

“Comunicaciones por lotes (batched communications). Transmisión de grandes bloques de información sin la existencia de respuestas interactivas por parte del receptor.” (HELD, Gilbert. *Diccionario de Tecnología de las Comunicaciones*. Madrid: Paraninfo, 1997, p.128-9)

possuem, em face do maciço investimento exigido, meios de rede para transporte de sinais.<sup>196</sup> Os tomadores dos seus serviços precisam se valer, assim, das operadoras de telecomunicações/distribuidores de energia elétrica, para que a utilidade de acesso à rede mundial de computadores aconteça.<sup>197</sup>

Antigamente, quando o acesso discado era caro e difícil, apenas as grandes corporações possuíam acesso próprio e rápido à *internet*. Atualmente, o serviço de linha discada em banda larga, capaz de permitir o acesso à rede e o *download* de informações com rapidez está acessível para boa parte da população.<sup>198</sup>

E mais. O investimento em novas tecnologias tem permitido o acesso à *internet* por meio de terminais de telefonia móvel pessoal, utilizados para obtenção de informações e oferecimento de novas facilidades e utilidades para os seus usuários. Sistemas de rastreamento (Global Position System – GPS), busca de endereços ou indicação de rotas. Tudo isso pode ser oferecido por meio do *link* entre a rede mundial de informações e os terminais portáteis, os quais, cada vez mais, assumem múltipla função na

---

<sup>195</sup> LIMA, Antonio Roberto Pires de e AZULAY NETO, Messod. *O Novo Cenário das Telecomunicações no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2000, p. 198.

<sup>196</sup> No REsp n. 323.358/SP, RT 797/117, o Ministro José Delgado, colacionando Luciana Angeiras, afirma que “os provedores de acesso, tendo em vista o alto custo, normalmente não possuem backbones, que lhe são cedidos em parcelas pela Embratel ou por outra operadora de telecomunicações.”

<sup>197</sup> É por este motivo que o acesso à *internet* oferecido à pessoas jurídicas de médio e grande porte prescinde dos provedores de acesso à *internet*. Isso porque eles possuem os meios de rede para transporte dos sinais? Não, mas porque eles possuem os equipamentos capazes de armazenar e transmitir as informações na forma como exigida para o acesso à *internet*. Isso reforça o argumento que adiante se exporá, no sentido de que a oferta deste provimento de acesso à *internet* não possui os elementos necessários para a tributação pelo ICMS-comunicação, na medida em que a disponibilização de endereço IP, a autenticação de senhas e o armazenamento e controle da emissão de sinais são atividades alheias ao transporte destes, realizado por operadora que, necessariamente, possua meios de rede próprios para tanto, como as operadoras de telefonia ou, mas recentemente, as distribuidoras de energia elétrica.

<sup>198</sup> O grande obstáculo, atualmente, para a inclusão digital e o incremento do número de acesso em banda larga à *internet* é o custo do terminal de computador. Tanto assim é que já há planos oferecidos pelas operadoras de telecomunicações que oferecem computadores subsidiados aos seus usuários, como forma de fomentar o acesso a este serviço.

vida dos indivíduos, oferecendo não apenas os recursos de comunicação de voz, mas de dados, acesso à *internet*, *download* de músicas, jogos e outras facilidades.

Ao mesmo tempo, se observa a ascensão do “*cloud computing*” (espaço virtual sem fronteiras definidas, resultante da interconexão de grandes centros de processamento de dados espalhados pelo mundo), bem como a enorme variedade de máquinas interconectadas que gerenciam dados e *softwares* que antes eram rodados nos PCs. Essa combinação de tecnologia móvel e de “*cloud computing*” está evoluindo para um dos avanços mais significativos no universo da computação. Até mais recentemente, as pessoas vinham usando uma variedade de equipamentos de informática em suas vidas profissionais (*lap tops*, *smartphones* etc.) de maneira isolada. A *cloud computing* significa que a informação não está presa a máquinas individuais, mas sim combinada com uma nuvem digital disponível ao toque de um dedo a partir de muitos equipamentos diferentes. A informação, neste sentido, se tornará acessível de qualquer lugar, em vez de ficar restrita a um disco rígido de uma única máquina.<sup>199</sup>

Por todo o exposto, resta evidenciado que o provimento de acesso à *internet*, assim como o provimento do conteúdo nela veiculado ou acessível, se caracteriza como uma atividade adicionada aos serviços de telecomunicações. Em outras palavras: trilhando o racional que vem orientando a presente dissertação, o provimento deste acesso ou do conteúdo vinculado na rede não se constituiu numa atividade tendente a transportar sinais ou mensagens de terceiros, mediante pagamento, a receptores determináveis. O que

---

<sup>199</sup> Mais recentemente, um grande player mundial na área de informática e aparelhos eletrônicos lançou um novo sistema operacional que tem a sua base nesta “nuvem” e não mais no disco rígido do computador. Com isso, os programas e arquivos (imagens, vídeos, músicas etc.) “rodam” nesta nuvem, consistente na interconexão de diversos computadores. Isso facilitará a mobilidade, pois franqueará o seu acesso de qualquer lugar.

se oferece com estas atividades é apenas o acesso a uma rede, que possibilita uma miríade de informações.

O meio utilizado para este acesso é, ordinariamente, a rede de telecomunicações, mas pode ser outro, como a rede de energia elétrica. Mais recentemente, a mídia tem divulgado notícias acerca do incremento das possibilidades de oferecimento do acesso à *internet* por meio da rede elétrica, a qual, aliás, por contar com o acesso a um imenso número de usuários, teria, inclusive, vantagem competitiva se comparada ao acesso provido pela rede de telecomunicações.<sup>200</sup>

O acesso via rede elétrica ou rede de telefonia não transmuda a natureza da utilidade oferecida (provimento de acesso à *internet*). Tanto assim que o acesso via cabos elétricos não será cobrado nem regulado como distribuição de energia elétrica. O meio utilizado para o provimento, como se disse à sociedade, nada altera a essência da atividade contratada. O provedor de acesso à *internet* terá, apenas, que adaptar os seus equipamentos para oferecer a referida atividade por meio de cabos elétricos. A opção do usuário por uma forma ou outra de provimento dependerá, por sua vez, da proposta comercial que lhe será feita, o que envolve questões relacionadas à acessibilidade, preços, velocidade, recursos etc.

Quanto à normatização regulatória, o Ministério das Telecomunicações disciplinou o uso das redes públicas de telecomunicações para acesso à *internet* por meio da Portaria nº 148/95. Ali se evidencia que o provimento de acesso à rede mundial de

---

<sup>200</sup> 98% das residências no Brasil têm acesso à rede elétrica. A Anatel regulamentou recentemente a *internet* por rede elétrica (*Broadband over Power Lines – BPL*), que demandará um provedor de acesso que, usará a infra-estrutura de cabeamento elétrico para provimento do acesso à rede mundial de computadores.

computadores é serviço de valor adicionado que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, a facilidade consistente no acesso à referida rede.<sup>201</sup>

Depreende-s,e pelos enunciados daquela norma, ainda, que os provedores de acesso são responsáveis pelos equipamentos necessários para encaminhamento, implementação dos protocolos da *internet*, bem como quaisquer outras atividades relacionadas e necessárias ao referido acesso. As operadoras de serviços de telecomunicações, por sua vez, ficam com o dever de oferecer, em condições isonômicas, os serviços de transporte dos sinais necessários entre os provedores e os seus assinantes (itens 5 a 7 da Portaria nº 148/95).

#### **9.5.1. A Tributação dos Serviços de Conexão à *Internet*.**

Por todo o exposto, apressa-se em afirmar, na esteira dos argumentos desenvolvidos até agora, que a atividade de conexão à *internet* não está incluída no núcleo da hipótese de incidência do ICMS-comunicação. Não se trata de serviço de comunicação, pois.

A afirmação acima não foi pautada no fato de a legislação aplicável conceituar a mencionada atividade como um serviço de valor adicionado, que não se confunde com o serviço de telecomunicações. Como se afirmou em diversas

---

<sup>201</sup> O STJ já pacificou, na sua 1ª Seção, o entendimento de que o provimento de acesso à *internet* se reveste da natureza de um serviço de valor adicionado ao serviço de telecomunicações e, neste sentido, não resta abarcado pelo conceito de prestação de serviço de comunicação para fins de incidência do ICMS-comunicação. Vide Súmula nº 334/STJ, segundo a qual "o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet."

oportunidades anteriores, a definição da competência tributária para tributar estas materialidades exsurge a partir da análise sobre a sua pertinência à realidade em que um terceiro alheio à mensagem que se quer transportar, disponibiliza para o seu titular ou possuidor de direito de fazê-lo, os meios necessários e suficientes para que a dita mensagem alcance, por meio de uma mídia pré estabelecida, os destinatários pretendidos, mediante remuneração. A utilidade oferecida é a transmissão da mensagem e a atividade realizada é exatamente a de transportar a mensagem para que ela alcance, hígida, o seu destino.

Marco Aurélio Greco, apesar de entender pela incidência do ICMS sobre as receitas oriundas do provimento de acesso à *internet*, pontifica, com a clareza que o caracteriza, que:

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 para a 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 (art. 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 de rede para a realização de comunicação, mas, na sistemática da LGT não se inclui no conceito de telecomunicação consagrado no seu art. 60.

(...)

Não é pelo fato de uma empresa ser prestadora de serviços de telecomunicações, 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 transmita mensagens.<sup>202</sup>

Na questão em tela, a utilidade não é o transporte de mensagem, mas a conexão a uma rede interligada de computadores, autenticação de senhas de controle etc. A relação jurídica tributária que se estabelece entre o tomador e prestador tem como

obrigação, para este, prover a conexão lógica ou física do seu usuário a tal rede. Nada diz em relação ao transporte de sinais. A parte final do excerto acima colacionado parece perfeita para ratificar o que aqui se afirma. **“Para estar configurado um serviço de comunicação é mister que haja o fornecimento de um meio, ou ambiente, para que transmita mensagens”**.

Ora, não basta a disponibilização de equipamentos ou a oferta de outra utilidade (autenticação de senha, disponibilização de equipamentos com capacidade adequada para acesso à rede, disponibilização de senhas e endereços lógicos etc.) para que se esteja diante de um serviço de comunicação. É preciso que esta envolva a aptidão para o transporte da mensagem ou mesmo as condições necessárias e suficientes para que a mesma ocorra.

A forma como esta conexão acontece pode variar – por meio de fibra ótica, par de cobre, dedicada, discada, por meio da rede elétrica, por acesso remoto entre outras. A tecnologia envolvida neste formato de acesso ditará, aí sim, a outra relação jurídica existente na questão que quadra-se a analisar, qual seja, aquela existente entre o tomador da utilidade de acesso à *internet* e a operadora dos meios de rede necessários e suficientes para que a conexão se realize. Quanto a esta relação jurídica, estar-se-á, evidentemente, diante da prestação de um serviço de comunicação, consistente no transporte de sinais por meio de uma rede compatível.

Aliás, importante que se diga que a utilização da rede elétrica para o transporte dos sinais na forma compatível para a conexão à rede interligada de computadores (comunicação em “pacotes”) não retira o conceito de prestação de serviços

---

<sup>202</sup> Marco Aurélio Greco, *Internet e Direito*, pp. 135-37.

de comunicação que as responsáveis por este transporte farão. A mídia não dita a natureza da prestação. A definição da mesma será sempre informada pela utilidade oferecida no negócio jurídico e confirmada pela atividade do prestador tendente a oferecê-la.<sup>203</sup>

A doutrina majoritária, neste aspecto, destoa da posição defendida por Marco Aurélio Greco,<sup>204</sup> basicamente estabelecendo contrariedade ao argumento deste último, para quem o provimento de acesso disponibiliza um meio distinto para a comunicação do usuário, sendo assim, serviço de comunicação para fins de incidência do ICMS.<sup>205</sup> A questão ultrapassa a discussão apenas acerca de ser o aperfeiçoamento condição suficiente ou não para que haja a prestação do serviço de comunicação. Releva que se analise a utilidade contratada junto ao provedor do serviço adicionado. A *internet*, como se disse, é a interligação de diversos computadores, os quais, juntos, provêm informações e conteúdos as mais diversas naturezas.

O usuário, para se conectar a esta rede, precisa de *hardwares* e *softwares* adequados, além da rede de telecomunicações para transportar o sinal (dados) entre a sua residência e o ponto de conexão à *internet*. O provedor apenas funciona, assim, como interposta pessoa, garantindo a manutenção da estrutura de acesso necessária para esta conexão e contratando a operadora de telecomunicações ou energia elétrica ou outra titular de meios de rede, para transportar os dados dos seus usuários aquele tal ponto de conexão.

---

<sup>203</sup> “Do que se expôs, entendemos, então, que o provimento de acesso à internet não é uma mídia, mas, sim, um mecanismo que se aproveita de uma mídia preexistente, da qual não pode prescindir para efetivar o fenômeno comunicacional. O aparato tecnológico que possibilita o acesso à rede mundial aperfeiçoa as mídias existentes e as torna mais eficientes ao fenômeno comunicacional de massa, formando um sistema de comunicação.” (OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 135)

Neste jaez, o STJ já se manifestou no sentido de que o meio utilizado para prestar determinado serviço não altera a sua essência, para fins de tributação. A manifestação daquele Sodalício se deu em questão onde o Estado pretendia cobrar o ICMS-comunicação de empresa titular de outorga para prestar serviço de TV por Assinatura – que possui, como visto, benefício de redução de base de cálculo – que utiliza os mesmos meios de rede de sua titularidade para prestar serviço de acesso à *internet* (não de provimento de acesso, ressalte-se). Neste caso, o acórdão dá razão ao ente tributante, autorizando-o a cobrar o ICMS sobre o acesso à *internet* oferecido à alíquota incidente sobre os serviços de comunicação, deixando o benefício de redução de alíquota afeito apenas ao serviço de TV por Assinatura oferecido pela mesma mídia ou meio de rede.<sup>206</sup>

O mesmo se pode dizer da atividade de habilitação de equipamentos e cadastro de usuários, estudada no item 9.2. Estas atividades são expressamente excluídas do conceito de telecomunicações ditado pela LGT. O STJ, como já se afirmou, afastou a tributação pelo ICMS sobre as receitas oriundas destas atividades. Nestes julgados, o Tribunal reconhece a necessidade da habilitação ou cadastro dos usuários nos sistemas e plataforma da operadora dos serviços de telecomunicações, mas, ao mesmo tempo, percebe que esta atividade é preparatória ao transporte de sinais, com ela não se confundindo. Em outras palavras, a oferta aqui não é dos meios necessários e suficientes para que o transporte de sinais aconteça, mas do mero cadastramento do código de acesso na plataforma da companhia, de forma a permitir a fruição e acesso àqueles meios de rede.

---

<sup>204</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Tributação no Comércio Eletrônico de Bens e Serviços – Aspectos Introdutórios*. Apostila do 13º Seminário Internacional de Informática e Telecomunicações. São Paulo, 1999, p.11.

<sup>205</sup> Julio Maria de Oliveira, *Internet e Competência Tributária*, p. 135.

<sup>206</sup> Vide RMS n. 16767/MG, DJ. 17.12.04.

Tudo isso apenas para reforçar a tese de que o provedor de acesso à *internet* apenas cadastra, autentica e mantém a infra-estrutura necessária para permitir que um usuário, desejando, possa acessar a rede mundial de computadores. Neste contexto, o serviço de comunicação prestado a ele pelas operadoras de telecomunicação é que é abarcado pelo tributo municipal e não a utilidade por eles oferecida.

Em sendo assim, seria tributável pelo ISS o mencionado serviço? Pelos mesmos motivos pontuados nos itens anteriores deste trabalho, a resposta é negativa. Não existe previsão, ainda que numa análise extensiva do grupo ou dos subgrupos de serviços relacionados na lista anexa à LC nº 166/0,3 qualquer um possa, com razoável acuidade, abranger a atividade de conexão à *internet*. Deste modo, conclui-se que sem a devida autorização legal, não podem os Municípios tributarem pelo ISS os serviços de provimento à *internet*.<sup>207</sup>

#### **9.6. Do Provimento de Conteúdo pela *Internet*. Sua Tributação.**

Analisada a questão relativa à conexão do usuário à *internet*, faz-se necessário, agora, verificar os impactos tributários da miríade de possibilidade de mídias e conteúdos a que este sujeito tem acesso a partir desta conexão.

O que importa para este trabalho é asseverar que o ambiente da *internet* representado pela interoperabilidade de diversos computadores, trocando informações em tempo real, lida com uma miríade de oportunidades de negócios. Não importa a tecnologia

empregada ou a forma de acesso das referidas informações ou negócios. O que interessa, para o deslinde da questão tributária subjacente a este materialidade, é que o provimento de conteúdo comercializável pela rede em nada desnatura o negócio que se pretende oferecer. A falta do substrato físico para suporte do conteúdo ou do produto veiculado pode até mesmo ter as suas implicações, para fins da incidência do ICMS-operações, mas, quanto à discussão que aqui se quer focar – ICMS-comunicação –, a disponibilidade deste conteúdo não oferece maiores relevos, se presente a informação de que o imposto incide sobre a atividade tendente a transportar quaisquer tipos de sinais por infra-estrutura própria disponibilizada para este mister.

Para melhor esclarecimento do que se referiu, recorre-se, mais uma vez, a exemplos. Imagine-se situação onde uma determinada empresa oferece, pela *internet*, acesso ao conteúdo de um livro, um filme ou uma música. Ter-se-ia aí, realidade onde, por demanda do tomador, a empresa disponibilizaria o conteúdo requerido, seja por meio de *download* do sítio para o computador do usuário, seja para acesso no próprio sítio. Em ambos os casos, o tomador está realizando tradicional negócio jurídico de índole comercial. Neste, o prestador tem como obrigação a entrega da coisa (conteúdo do livro ou do filme) na mídia pré-definida para o usuário.

Obviamente, o tomador, para poder realizar este tipo de negócio jurídico, precisa cumprir algumas condições, especialmente relacionadas à infra-estrutura necessária para acesso ao sítio e *download* do conteúdo pretendido. Além disso, precisa possuir direta ou mediante um terceiro, o acesso aos meios de redes aptos a permitir, tecnicamente, a realização da operação em tela. De forma mais clara: precisa possuir um

---

<sup>207</sup> O STJ ratifica esta posição em suas duas Turmas de Direito Público. Vide REsp n. 719.635/RS, DJ 07.04.09; REsp 658.826/MG, DJ 22.09.08

computador com especificações técnicas mínimas para o *download* do conteúdo, além do provedor de acesso à *internet* e os meios de acesso em banda necessária a permitir a referida operação.<sup>208</sup>

Outro exemplo, agora envolvendo a veiculação via rede de telefonia celular. Tome-se o exemplo da Rede Globo de TV, que pretende veicular, onerosamente, imagens dos principais lances de determinado jogo de futebol para os assinantes do serviço de telefonia celular. Para tanto, ela firma contrato com uma operadora de telefonia celular, cujo objeto é o transporte dos sinais (principais lances do tal jogo de futebol) aos usuários que queiram acessá-los. Ter-se-ia, então, na hipótese, dois negócios jurídicos. Um, entre a operadora de telefonia e a Rede Globo de Televisão, consubstanciado na prestação de um serviço de comunicação. Outro, entre a esta última e os usuários daquela, consistente no provimento de conteúdo ou na cessão dos direitos de exibição de imagens. O valor fixo cobrado do usuário, pelo acesso *download* do referido conteúdo no seu aparelho celular, não seria tributado pelo ICMS-comunicação, enquanto aquele cobrado pela operadora de telefonia seria, à toda evidência.

Quanto ao ISS, mais uma vez, necessária a análise do conteúdo autorizativo presente na legislação em vigor para que se diga possível a incidência da referida exação.

---

<sup>208</sup> As mesmas considerações aqui expendidas aplicam-se à tributação do acesso a conteúdo através de aparelhos celulares. Se a própria operadora do Serviço Móvel Pessoal – SMP oferecer o referido conteúdo, cobrando a parte por ele, estará realizando operação que não se confunde com a prestação de serviços de comunicação. Se a referida operadora, noutra modalidade de negócio, estiver sendo contratada pelo provedor do referido conteúdo, apenas para transportá-lo até o seu tomador, aí sim estará ela prestando típico serviço de comunicação e, assim, tributado pelo ICMS-comunicação. (FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “A Tributação dos Serviços de Comunicação. Uma Análise Tributária da Oferta Convergente destes Serviços.” In: *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: MP Editora, 2008, pp. 48-9)

Frise-se, ainda, que a veiculação de vídeos e conteúdos por meio do SMP ou do STFC não pode se equiparar à prestação de TV por Assinatura ou mesmo aos serviços de radiodifusão, pois os mesmos possuem outorgas próprias e consistem na transmissão do conteúdo. A Súmula ANATEL n. 06/02 veda a possibilidade de as operadoras de telecomunicações oferecerem o transporte de sinal de forma

Na questão trazida a lume, tem-se a contratação, pelo tomador do serviço, de atividade consistente na oferta de utilidade consubstanciada em cessão ou alienação de um conteúdo ou de um objeto. No exemplo dado, o tomador pretendia ter acesso ao conteúdo de um livro ou de filme.

O item 12 da lista anexa à Lei Complementar está assim redigido:

- 12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.
- 12.12 – Execução de música.
- 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.
- 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

Do enunciado acima poder-se-ia concluir, à primeira vista, que o fornecimento do conteúdo de filmes e músicas por meio da *internet*, ou mesmo por meio de aparelhos móveis celulares, seria tributável pelo imposto municipal sobre serviços.

Não parece assim, todavia. A materialidade tributável pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza é a atividade ou esforço humano realizado em caráter não empregatício, no intuito de oferecer utilidade imaterial ao tomador. Pretende-se, com o negócio jurídico, o esforço humano tendente a produzir a utilidade contratada. É justamente por isso que a atividade de locação de bens encontra-se fora da hipótese de incidência do ISS: pois não se percebe nela qualquer *facere*, mas mera prestação de dar, relativa à entrega de coisa preexistente.

O mesmo pode-se dizer do negócio jurídico onde o que se contrata é a cessão de direitos. Objetiva-se aqui o referido direito pré-constituído. Ou melhor, o

---

direta e gratuita ao público em geral (radiodifusão) ou de forma simultânea para alguns assinantes (TV

exercício de algum poder sobre o referido direito. A fruição do referido direito sobre determinada coisa é o que se pretende ao realizar um negócio jurídico onde a obrigação contratada é consistente na cessão do referido direito,. Seja numa cessão originária, seja derivada.

Nesta linha de raciocínio, os serviços mencionados no item 12 e seus respectivos subitens dizem respeito às situações onde esteja presente este tipo de materialidade, sob pena de fugir-se do núcleo da hipótese de incidência traçado constitucionalmente para o imposto municipal.

Na situação descrita no tópico que se desenvolve, o provedor do conteúdo apenas cede o direito de veiculação que titulariza. Ele não executa a música ou o filme, enfim, o conteúdo, nem o fornece a ambientes fechados ou não por algum tipo de processo. Em outras palavras: o que sucede é a cessão do direito de veicular o dito conteúdo por meio de um processo eletrônico, e não o seu fornecimento em algum dado ambiente.<sup>209</sup>

A leitura do dispositivo normativo traz, de fato, um alcance maior para a atividade que diz respeito a músicas, se comparado àquela que se relaciona a filmes, espetáculos etc. Enquanto ali a norma se refere não apenas à execução, mas ao seu fornecimento em determinado espaço, mediante qualquer tipo de processo, no que tange

---

por Assinatura).

<sup>209</sup> “(...) licenciamento e cessão de direito de uso não são serviços, mas formas de locação, não sendo, pelo motivos já expostos no item 2 deste estudo, tributados pelo ISS.” (MACHADO, Hugo de Brito. “O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 137)

“Não importa que a locação de bens móveis seja diferente da cessão do direito de uso de qualquer bem, material ou imaterial. O que importa é que em qualquer desses negócios jurídicos não se vislumbra um fazer, mas um dar. Nenhum deles, portanto, consubstancia serviço. Nenhuma dessas atividades, portanto, pode estar sujeito ao ISS.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS,

aos filmes e congêneres, a norma apenas abarca a atividade que consiste em sua exibição. Isso revela que não apenas a execução da música em determinado ambiente é passível de tributação pelo ISS, mas que o seu mero fornecimento resta também abrangido pela regra de incidência do imposto. Neste sentido, o negócio jurídico estabelecido entre o provedor que disponibiliza, mediante remuneração, num determinado canal (*internet* ou celular), um arquivo que, quando executado, corresponda à execução de uma música, teria que pagar ISS sobre dita remuneração?

A resposta é negativa. O negócio jurídico em tela não passa, como se disse, de uma alienação do direito detido pelo provedor, de veicular dito conteúdo por meio de um canal. A execução da música, quando e se acontecer, será realizada pelo adquirente daquele direito. Aqui se está diante de uma cessão de direito, que não consiste em uma atividade – execução de música – mas numa obrigação de dar – alienar direito de uso. Esta é a obrigação contratada e pela qual se pagou. A realidade mencionada se equipara, em tudo e por tudo, à alienação de CD's e DVD's musicais, realizada pelos estabelecimentos comerciais autorizados. Ou, quando muito, a depender de cada caso, se equipará à locação destes produtos, se a alienação do direito de veiculação ocorrer apenas de forma temporária, vedada a apropriação por parte do tomador, do conteúdo que lhe foi alugado.

---

Juliana. “O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 122)

## Conclusões

Por todo o exposto e na linha do que pretendia este trabalho, podem-se estabelecer as seguintes conclusões:

O sistema tributário nacional, a partir de uma análise da teoria dos sistemas desenvolvida por Niklas Luhmann, apesar de fechado operativamente, precisa ser entendido como aberto cognitivamente. Em outras palavras, o sistema jurídico, como sistema social, e o sistema tributário, como seu subsistema, precisam estar atentos aos elementos da sociedade para, após processá-los pelos seus códigos, regras, programas e princípios próprios, oferecer-lhes resposta adequada, estabilizando as suas expectativas normativas. A alterabilidade do sistema jurídico é garantia de sua auto-referencialidade, na medida em que pontua a necessidade de estar sempre se alimentando das influências da sociedade, sem com ela confundir-se.

Os dispositivos constitucionais que se utilizam da voz “radiodifusão” e “telecomunicações” inauguram novo regime jurídico para estes serviços, os quais, na sistemática do Código Brasileiro das Telecomunicações, possuíam relação de gênero e espécie. A segregação conceitual acima mencionada é ratificada pela preocupação do constituinte com a produção e veiculação de conteúdos, atinentes aos primeiros apenas, regulando-os num capítulo específico da Carta.

Não há, no Texto Constitucional, conceitos pressupostos ou, ao menos, não parece estar autorizada interpretação, a partir das normas sacadas daquele texto, que determine um conceito restrito de comunicação. Ao contrário: a análise sistemática da Constituição Federal de 1988 tem como vetor o reconhecimento da dissociação entre a disciplina dos serviços de comunicação e aqueles ditos de telecomunicação, sendo que, para estes últimos, estabelece contornos distintos em relação aos serviços de radiodifusão.

A base de cálculo do ICMS-comunicação confirma a sua hipótese de incidência ao alcançar os valores cobrados com o intuito de remunerar os investimentos feitos nos meios de rede necessários à prestação do serviço de comunicação.

Prestar serviço de comunicação, como núcleo da hipótese de incidência da referida exação, precisa ser entendido como a atividade de oferecer as condições necessárias e suficientes para que uma mensagem seja transportada. A disponibilização destes meios, aptos a serem utilizados a qualquer tempo, envolve custos que são remunerados por preço. Este preço, certamente, faz parte da base de cálculo do ICMS-comunicação, como dela faz parte qualquer valor que componha a formação de qualquer preço numa economia de mercado.

Bilateralidade, troca, compreensão da mensagem, todos esses são elementos estranhos ao núcleo da hipótese de incidência do ICMS-comunicação. As notas necessárias para a sua compreensão são atinentes à atividade de transporte de sinais de terceiros e a utilidade que se pretende quando se os contrata diz respeito não ao entretenimento, ou à informação, mas à acessibilidade.

O princípio da neutralidade precisa ser aplicado com a acuidade necessária. Se é certo que o Estado não pode se imiscuir em negócios particulares, a não ser para

fazer prevalecer as balizas insertas no art. 170 da CF/88, também é certo que a incidência tributária não pode ficar ao livre sabor desta gestão particular. Numa análise sobre o prisma da razoabilidade, se torna mera retórica a defesa de qualquer argumento que vise a definir a tributação sobre o preço do serviço a partir da forma de estruturação de sua oferta. Cobrar preço por período de tempo ou cobrar preço fixo por mês, por exemplo, não pode ensejar consequências tributárias diversas, relativamente à incidência ou não da exação sobre a prestação de serviços de comunicação.

Por outro lado, o direito tributário não se presta a solução de conflitos regulatórios ou consumeristas. A prática de mercado, dentro das balizas do ordenamento civil pátrio, é que definirá se os serviços e produtos oferecidos pelo mercado possuem a capacidade necessária para atraírem os seus consumidores. O direito tributário não se presta a coibir práticas comerciais ou a definir alguma delas como a mais correta. A obrigação tributária decorre da lei e, a partir da regra-matriz de incidência, serão capturados os fatos aptos a gerar os efeitos jurídicos pertinentes.

O dispositivo constitucional que determina a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação, ainda que iniciados no exterior, deve ser interpretado como subjacente à relação jurídica existente entre o tomador do serviço e o seu prestador. Em outras palavras, o elemento de conexão que justifica a referida incidência é marcado pela relação jurídica que acontece no território nacional, entre os seus dois partícipes. O fato de o tomador estar se comunicando em outro país não implica dizer que o imposto não incide sobre esta materialidade, pois, como se disse à sociedade, não se tributa a comunicação, mas a prestação do referido serviço, entendido como objeto da relação jurídica construída entre o tomador e o prestador, no Brasil.

A prestação dos serviços de radiodifusão reúne todas as notas existentes na regra-matriz de incidência tributária do ICMS-comunicação. Neste negócio jurídico se percebe, com hialina clareza, um terceiro alheio à mensagem/informação (sinal) que oferece, mediante remuneração, ao seu tomador, utilidade material consistente na atividade transportar aquele sinal ao destino que se deseja, dentro das especificidades de um sistema de comunicação compatível.

A prestação de serviços de publicidade e propaganda, bem como a sua veiculação, precisa ser entendida no contexto da prestação dos serviços de comunicação, na medida em que consiste em mensagens publicitárias e, como tais, podem ser transportadas por meio de redes até atingirem os seus respectivos destinatários. Nesta linha de raciocínio, as receitas oriundas da veiculação e transporte de mensagens publicitárias se encaixam dentre aquelas sujeitas à tributação pelo ICMS-comunicação.

Noutro giro, a veiculação de publicidade por meio da mídia impressa tem sido abarcada pela norma imunizante enunciada no art. 150, VI, “d”, da CF/88. O Supremo Tribunal Federal tem, de fato, entendido como amplo o seu espectro de aplicação, visando à proteção da liberdade de manifestação e a divulgação da cultura e da informação, nas suas mais variadas formas. Esta é, com efeito, a interpretação que mais se adequa ao ordenamento jurídico vigente. Não se poderia deixar ao sabor das interpretações pretorianas, manifestadas a cada caso, a aplicação de norma imunizante de tão grande valia. O que precisa orientar o intérprete da norma, diante desta situação, é a visualização da publicidade como algo meramente ancilar, acessório à divulgação do conteúdo da mensagem. Ali onde se perceba que o objetivo primeiro da veiculação é transmitir mensagem publicitária, deve haver a tributação pela exação própria.

A prestação de serviços de telecomunicações, na modalidade de TV por assinatura, por sua vez, remunerada via assinatura mensal cobrada dos seus usuários, não reúne as notas suficientes para ser incluída no espectro de incidência do ICMS-comunicação. Na referida atividade prevalece o oferecimento de utilidade consistente em provimento de conteúdo pela operadora de TV ou por outrem, e não, meramente, no transporte deste conteúdo (sinal). O preço do serviço, como base da exação, não confirma a hipótese de incidência do ICMS, na medida em que não mede e nem é formado, preponderantemente, por elementos associados ao transporte de sinais, mas por outros, relacionados ao custo do conteúdo veiculado.

Noutro diapasão, a prestação do mesmo serviço de TV por assinatura pode ser alcançada pelo ICMS-comunicação quando se está a referir à receita auferida pelo seu operador, a partir da mensagem publicitária que ele veicula a pedido de um dado anunciante. Neste caso, como no serviço de radiodifusão, as notas caracterizadoras da incidência do ICMS estão perfeitamente delineadas.

O Sistema Telebrás representava uma grande estrutura pública de prestação de serviços de telecomunicações no Brasil. Para que o sistema evoluísse e refletisse a demanda por alta tecnologia e expansão na oferta dos serviços, era preciso que se estabelecessem as premissas básicas e os marcos regulatórios requeridos para que os investidores privados nacionais e internacionais aportassem recursos na desestatização do setor.

A edição da legislação geral das telecomunicações, marcada pela Lei Federal nº 9.472/97 (LGT), representou o desenvolvimento de uma política pública tendente a garantir a ampla e livre competição na exploração dos referidos serviços, cuja

prestação deve ser informada por rígidos padrões de qualidade e regularidade. É assim que se devem analisar os conceitos inseridos naquelas normas, os quais, nesta esteira, servirão como balizas para o exercício da fiscalização e normatização por parte da Agência Reguladora.

A amplitude do conceito regulatório aplicável às atividades de transporte de sinais por redes de telecomunicações precisa ser entendida como restrita às políticas públicas tendentes a regular as relações jurídicas que surgem entre as empresas prestadoras dos serviços públicos de telecomunicações e os seus usuários, com a interveniência da agência reguladora, como parte interessada nesta relação.

Em paralelo à disciplina dos serviços de telecomunicações em nível nacional e internacional, o sistema tributário regula a incidência de tributos sobre matéria relativa à prestação dos serviços de comunicação. Se por um lado, no início, a disciplina tributária poderia andar em linha com a regulatória, o certo é que, com o tempo, as materialidades foram dissociadas, o que representou grande desafio aos aplicadores do direito.

Desde a reforma constitucional de 1965, ficou evidenciado que a definição do alvo da incidência tributária não seguiria a mesma matriz conceitual daquela aplicável à exploração dos serviços de telecomunicações. Se, por um lado, a caracterização da prestação de serviços de telecomunicações dá fortes indícios para o seu alcance pelas normas tributárias, não pode ser o único elemento para se chegar a esta conclusão. Mencione-se, ainda, que a própria legislação civilista já conceituava a prestação de serviços de comunicação, como algo mais amplo do que a prestação dos serviços de telecomunicações.

Ao lado da atividade principal, consubstanciada na prestação dos serviços de comunicação, às operadoras de telecomunicações é dado o direito de auferirem outras receitas, alternativas ou não, relativas ao oferecimento de atividades acessórias e intermediárias aos assinantes que aceitem pagar por elas individualmente. Esta realidade traz embutida a necessidade de bem divisar o conceito de atividade-meio e atividade-fim, de maneira a definir-se corretamente a tributação incidente sobre os serviços ofertados.

Ali onde se vislumbrar autonomia econômica e utilidade própria, posta à disposição por intermédio da realização de um fazer, está-se diante da hipótese de incidência do tributo municipal sobre a prestação de serviços. A competência municipal em comento, entretanto, é residual, na medida em que somente ocorre após a verificação de não se tratar de prestação de serviço tributada pelo ICMS. Neste diapasão, o intérprete do direito precisa, antes de tudo, perceber se está diante de algo acessório e inserido no conceito de disponibilização dos meios necessários e suficientes para transporte de mensagens de terceiros, mediante pagamento, para que, só diante da negativa a esta constatação, possa recorrer à análise sob a ótica do ISS.

Ainda quanto à exação municipal, será sempre relevante, para a conclusão acerca da incidência tributária, que o serviço alvo da análise esteja regularmente previsto dentre os passíveis de pagamento do imposto, de acordo com a lista anexa à sua legislação de referência (atualmente, a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03). Enquanto não houver a autorização legislativa para esta inserção, resta desautorizada a competência tributária municipal. Isso não afasta a possibilidade de uma interpretação sempre extensiva, que difere da analogia, a partir dos subgrupos de serviços elencados na norma.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da aplicação do conceito de atividades-meio e fins não é meio seguro para sua aferição. Pontuam-se naquele Sodalício variados fundamentos para ora direcionar o intérprete para a sua natureza acessória, ora para a sua natureza autônoma. A mesma deverá ser antecedida por uma análise específica do caso concreto e à sua subsunção à melhor norma de regência.

Por fim, e em arremate coerente à linha de entendimento que se pretendeu expor, fundamentar e testar, é preciso que se afaste do conceito de prestação de serviços, hipótese de incidência do ICMS ou do ISS, as utilidades oferecidas por meio da *internet* ou mesmo aparelhos celulares. O conteúdo oferecido ou a obrigação a que se vincula o prestador, nestas situações, equipara-se, em tudo, com o negócio jurídico subjacente, e não com o meio (canal) usado para tanto. Em outras palavras, a cessão do direito de uso de um programa ou conteúdo, ainda que de forma temporária, não se compagina com a atividade de executar aquele conteúdo ou de transportá-lo a terceiro.

A cessão dos direitos de veiculação/licenciamento relativos a um filme ou a uma música, que são alienados por meio da rede mundial de computadores ou mesmo pelos aparelhos de telefonia celular, consiste, na verdade, em típica obrigação de dar/ceder o direito de uso e, desta feita, não atrai a competência tributária aplicável à prestação de serviços (obrigações de fazer).

O certo é que, enfim, existem na legislação regulatória (LGT e CBT) serviços que, apesar de não se revestirem do conceito de telecomunicações, para fins de disciplina e regulação por parte dos organismos competentes, estão associados aos serviços de comunicação e, por isso, são tributados pelo ICMS. Os serviços de provimento de capacidade satelital são exemplos disso. Por outro lado, serviços há para os quais a

legislação regulatória atribui caráter de telecomunicações, mas que não reúnem as notas exigidas pela regra de incidência tributária para conceituá-lo como serviço de comunicação. Exemplo destes tem-se nos serviços de TV por Assinatura e em algumas utilidades e comodidades oferecidas por meio de redes de telecomunicações.

O correto entendimento de cada uma das relações jurídicas postas é que dará ao aplicador o cabedal necessário para a definição da norma tributária aplicável. Muitas vezes este aplicador se esquece de que a situação de fato que se subsumirá à norma precisa ser decotada em tantas relações jurídicas quanto existirem, pois, muitas vezes, para cada uma delas, será aplicada uma regra-matriz de incidência diferente. Neste sentido, não basta à definição abstrata de um modelo de tributação para a prestação de serviços genérica ou para a prestação de serviços de comunicação. Necessário que se realize, com a minudência necessária, a avaliação dos fatos jurídicos que compõem a situação em discussão para a correta eleição da norma aplicável.

## Referências Bibliográficas

ALESSI, Renato. *Diritto Amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1949.

ALMEIDA, Edgar Pitta. “A tributação dos Serviços de Acesso à Internet.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 14. São Paulo: Dialética, 1996.

ANJOS, Rubya Floriani dos. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2008.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências Reguladoras e a Evolução do Direito Administrativo Econômico*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1966.

\_\_\_\_\_. “Heremênutica e sistema constitucional tributário.” In: *Interpretação no Direito Tributário. Heremênutica e Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975.

ÁVILA, Humberto. “A Hipótese de Incidência do Imposto sobre a Renda construída a partir da Constituição.” *Revista de Direito Tributário*, v. 77. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. *Parecer Inédito* (sem título). Porto Alegre, 2007.

\_\_\_\_\_. “Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 143, São Paulo: Dialética, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BASTOS, Marcelo Toledo de Assis. “Se Niklas Luhmann encontrasse Hakim Bey: o problema da comunicação.” In: *Revista da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Comunicação*. São Paulo, 2007.

BARRETO, Aires Fernandino. “ISS - Atividade-meio e Serviço-fim.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 5. São Paulo: Dialética, 1996.

\_\_\_\_\_. “Eficácia do Novo Código Civil na legislação Tributária.” In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. “Regime Jurídico Tributário da Chamada Conectividade.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 160. São Paulo: Dialética, 2009.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1975.

\_\_\_\_\_. “Interpretação das Normas sobre Isenções e Imunidades.” In: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1975.

BOTALLO, Eduardo. “ICMS e Serviços de Comunicação Internacional.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 61. São Paulo: Dialética, 2000.

\_\_\_\_\_. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. “ICMS-comunicação: sua Não-incidência sobre a Denominada Tarifa de Assinatura Básica Mensal – Questões Conexas.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 155. São Paulo: Dialética, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – Fundamentos da Incidência Tributária*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CENEVIVA, Valter Vieira. *Parecer Inédito. “Triple Play” – Serviços de Vídeo sobre DSL*. São Paulo, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 6ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. “Tributação na Internet.” In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. 2ª ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Alcides Jorge. *Algumas Considerações a Respeito do Imposto Sobre Prestação de Serviços de Comunicação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DUBOIS, Jean et. al. *Dicionário de Linguística*. 10ª ed. São Paulo: Cultrix, 1998.

ESCOLA, Hector Jorge. *El interes público como fundamento del derecho administrativo*. Buenos Aires: Desalma, 1989.

FALZONE, Guido. *Il dovere di buona amministrazione*. Milano: Giuffrè, 1953.

FILHO, Antônio Reinaldo Rabelo. “Contraprestação pelo Uso do Solo Urbano em Face da sua Utilização pelas Concessionárias de Serviços de Telecomunicações.” In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

\_\_\_\_\_. “A Contribuição Social ao PIS e a Cofins Incidentes sobre a Importação de Serviços. Uma análise Aplicada ao Setor de Telecomunicações.” In: *Direito das Telecomunicações e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

\_\_\_\_\_. “A Tributação dos Serviços de Comunicação. Uma Análise Tributária da Oferta Convergente destes Serviços.” In: *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: MP Editora, 2008.

FILHO, Marçal Justen. “Algumas Considerações acerca da Concessão e Serviço Público.” In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GRECO, Marco Aurélio e LORENZO Anna Paola Zonari de. “ICMS materialidade e Princípios Constitucionais.” MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Curso de Direito Tributário*, v. 2. Belém: CEJUP, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. “Tributação no Comércio Eletrônico de Bens e Serviços – Aspectos Introdutórios.” In: *Apostila do 13º Seminário Internacional de Informática e Telecomunicações*. São Paulo, 1999.

- \_\_\_\_\_. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al Conocimiento Científico*. 3ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 1998.
- HELD, Gilbert. *Diccionario de Tecnología de las Comunicaciones*. Madrid: Paraninfo, 1997.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. “O Fato Ferador do ICMS-Comunicação e o Serviço de Veiculação de Imagens por Outdoor.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 164. São Paulo: Dialética, 2009.
- HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- HORVATH, Estevão. *La autoliquidación tributaria*. Tese (Doutorado em Direito Tributário). Universidad Autónoma de Madrid, 1992.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. São Paulo: Manole: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2007.
- LARENZ, Karl. *Metodologia as Ciência do Direito*. 3ª. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LIMA, Antonio Roberto Pires de; AZULAY NETO, Messod. *O Novo Cenário das Telecomunicações no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2000.
- LUHMANN, Niklas. *Introducción a la Teoría de Sistemas*. México: Universidad Iberoamericana, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- \_\_\_\_\_. “O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MANEIRA, Eduardo. “Princípio da Legalidade: Especificação conceitual x tipicidade.” In: *Revista Internacional de Direito Tributário da Abradt*, n. 1. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Serviços de Telecomunicações Iniciados no Brasil e Concluídos no Exterior. Hipótese de Não-imposição do ICMS.” In: *Temas Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Elevação, 2001.

MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. *Direito das Telecomunicações*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

MATOS, Aroldo Gomes de. *Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. São Paulo: Forense, 1984.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto Sobre Serviços de Comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de e LIPPO, Luiz Francisco. *A Não cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, t. XL, 2ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

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

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil: O Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

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

PABLO, Marcos M. Fernando. *Derecho General das Telecomunicaciones*. Madrid: Ed. Colen, 1998.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*, 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. “Os conceitos indeterminados no Direito Tributário.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 149. São Paulo: Dialética, 2008.

SOUTO, Marcos Juruena Vilella. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. “Normas de Interpretação no Código Tributário Nacional.” In: *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Parecer Inédito. Serviços de Telecomunicações e sua Infra-Estrutura – Conflitos de Competência*. São Paulo, 2001.

\_\_\_\_\_. *Parecer Inédito* (sem título). São Paulo, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda e GUEIROS, Juliana. “O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso.” In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. “A Tributação dos Serviços Internacionais de Telecomunicações.” In: BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VENOSA, Silvio S. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WALD, Arnaldo e NISHIOKA, Alexandre Naoki. “Da Definição de Serviços de Comunicação para Efeitos de Incidência do ICMS: o Caso da Habilitação de Telefone Móvel Celular.” In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 102. São Paulo: Dialética, 2004.