UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES APÓS O ADVENTO DO CONVÊNIO ICMS N.º 72/06

DÉBORA PEREIRA RODRIGUES
DRE: 102007457

Rio de Janeiro
2008

DÉBORA PEREIRA RODRIGUES

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES APÓS O ADVENTO DO CONVÊNIO ICMS N.º 72/06

Monografia de conclusão do curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

RIO DE JANEIRO
2008

Rodrigues, Débora Pereira
A tributação dos serviços de telecomunicações após o advento do convênio ICMS n.º 72/06 / Débora Pereira Rodrigues – 2008.
53f.

Orientador: Eduardo Maneira
Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.
Bibliografia: f 50-53

1. Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS – Monografias 2 – Telecomunicações. I. Eduardo Maneira. II Universidade Federal do Rio de Janeiro. III Título.

CDD 341.39632

DÉBORA PEREIRA RODRIGUES

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES APÓS O ADVENTO DO CONVÊNIO ICMS N.º 72/06

Monografia de conclusão do curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovada em ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

_____
Eduardo Maneira, Doutor
Orientador – UFRJ

_____
Thadeu Andrade da Cunha, Doutor
Examinador – UFRJ

DEDICATÓRIA

À minha família, a razão da minha luta e a fonte de minhas forças.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Eduardo Maneira pelos conselhos sempre úteis e precisos que enriqueceram este trabalho.

A tributação dos serviços de telecomunicações após o advento do convênio ICMS n.º 72/06

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo analisar a tributação dos serviços de telecomunicações e as alterações trazidas pelo Convênio ICMS n.º 72/06 na tributação dos serviços de valor adicionado. As telecomunicações, por serem atividades de grande potencial econômico, são tributadas de maneira feroz pelo Estado e em muitas ocasiões esta tributação é realizada sem a observância da constituição e até mesmo do conceito de telecomunicação. Em razão das inúmeras as particularidades e controvérsias na tributação desta atividade, a doutrina se divide quanto à incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS ou do ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre alguns dos serviços prestados. O primeiro capítulo faz uma análise da tributação de serviços em geral, de acordo com a Constituição Federal e da divisão da competência tributária municipal e estadual. O segundo capítulo realiza um estudo dos conceitos de comunicação, de serviços de comunicação e de telecomunicação, delimitando as hipóteses de incidências tributárias sobre estes fenômenos. O terceiro capítulo averigua a possibilidade de um conflito de competências tributárias e da atuação do ISS sobre serviços relacionados à prestação de serviços de comunicação. O quarto capítulo demonstra o conceito de serviços de valor adicionado e estuda a possível incidência de impostos sobre tais serviços. O quinto capítulo é dedicado ao estudo da função dos convênios ICMS e das alterações promovidas na tributação dos serviços de telecomunicações pelo Convênio 72/06. Por último, no sexto capítulo, a motivação fazendária é confrontada com o interesse público, verificando-se os limites impostos ao poder de tributar.

Palavras-chave: ICMS; ISS; telecomunicações; serviços de meios; convênio.

The taxation of telecommunications services after the advent of the agreement ICMS 72/06

ABSTRACT

This study aims to examine the taxation of telecommunications services and the changes brought by the ICMS Agreement No. 72/06 on the taxation of value-added services. The telecommunications activities, for been of great economic potential, is so fierce taxed by the state and on many occasions this tax is implemented without the observance of the Constitution and even the concept of telecommunication. Because of numerous controversies in the particularities and taxation of this activity, the doctrine is divided on the incidence of Movement of Goods and Services Tax – "ICMS" or the Services of any kind Tax – "ISS" on Some of the Services Provided . The first chapter is a review of the taxation of services in general, according to the Federal Constitution and the division of municipal and state tax jurisdiction. The second chapter conducts a study of the concepts of communication, communication services and telecommunications, limiting the chances of tax impact on these phenomena. The third chapter verify the possibility of a conflict of competence and performance of tax ISS on services related to the provision of media services. The fourth section demonstrates the concept of value-added services and examines the possible impact of taxes on such services. The fifth chapter is devoted to study the function of ICMS agreements and promoted changes in the taxation of telecommunications services by the Agreement 72/06. Finally, in the sixth chapter, the interest tax is faced with the public interest, verifying the limits imposed on the tax application.

Keywords: ICMS, ISS, telecommunications, media services; agreement.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRANET - Associação brasileira dos provedores de acesso, serviços e informações da rede internet

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações

CMN – Conselho Monetário Nacional

CF – Constituição Federal

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ISS – Imposto sobre Serviços

ISTC – Imposto sobre serviços de Transportes e de Comunicações

LGT – Lei Geral de Telecomunicações

SEPRO/RJ – Sindicato das Empresas de Informática do Rio de Janeiro

STF – Supremo Tribunal federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....10
1. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO.....11
1.1 A Tributação dos Serviços Em Geral.....13
2. O ICMS COMUNICAÇÃO.....14
2.1 O Conceito de Comunicação.....15
2.2 O Conceito de Prestação de Serviços de Comunicação.....17
2.3 O Conceito de Prestação do Serviço de Telecomunicações.....20
3. A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO ISS OU ICMS.....23
3.1 A Lista de Serviços e sua Natureza Taxativa ou Exemplificativa.....25
4. OS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO 27
4.1 A tributação dos serviços de aluguel de portas de conexão à internet.....30
4.2 A tributação sobre a locação de equipamentos.....33
4.3 A tributação sobre a habilitação de telefones 34
4.4 A tributação sobre o provimento de capacidade satelital.....37
5. A NATUREZA DO CONFAZ E DOS CONVÊNIOS ICMS.....39
5.1 CONFAZ e o Convênio nº 72/2006.....42
5.2 A Indevida Ampliação da Base de Cálculo Trazida pelo Convênio n.º 72/06.....43
5.3 A Nova Sistemática de Tributação e seus Impactos para o Consumidor Final.....45
6. O CONFLITO DOS INTERESSES PÚBLICO E FAZENDÁRIO.....46
CONCLUSÃO.....48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....50

INTRODUÇÃO

Em 1988 entrou em vigor a atual Constituição Federal Brasileira e com ela, algumas inovações foram trazidas ao Sistema Tributário Nacional. Neste sentido, o art. 155, inciso II da referida Carta incorporou a antiga sistemática de tributação pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, adicionando a este imposto, a incidência sobre alguns serviços, quais sejam: transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação.

Assim, o setor de telecomunicações passou a sofrer a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, ferozmente tributado pelo Estado, em razão do enorme potencial econômico e tributário do setor.

O problema do elevado ônus incidente sobre o ICMS, ocorre tanto pela alíquota monstruosa incidente, que pode variar de vinte e cinco por cento a trinta e três por cento, dependendo do Estado da Federação, como por sua forma de cálculo.

Dentre a gama de serviços e mercadorias tributáveis pelo ICMS, o setor de comunicações sofre, não obstante sua importância para o desenvolvimento social e econômico do país, uma das mais pesadas cargas tributárias. Basta dizer que setores que evidentemente não possuem a mesma relevância social, tais como, as industrias de cigarro e bebidas alcoólicas, sofrem tributação muito menor.

Ciente da brutalidade desta nova incidência, ao estudar o processo envolvido na prestação do serviço de comunicação, algumas empresas reestruturaram os contratos firmados, verificando-se a possibilidade de haver a incidência parcial do Imposto Sobre Serviços - ISS sobre alguns serviços como instalação de equipamentos e manutenção, vez que sua prestação não constituiria, propriamente, o serviço de comunicação, mas sim os meios para que esta se concretizasse.

Assim, com o destaque destes serviços, denominados “meios” a base de cálculo para fins de tributação do ICMS diminuiria e, sendo a incidência de ISS menos onerosa, o resultado levaria a uma redução no valor do serviço prestado.

No entanto, grande parte dos Estados da Federação não acolheu o destaque destes serviços da base de cálculo e autuaram as empresas de telecomunicações que tributavam parte de seus serviços pelo ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, gerando passivos contábeis altíssimos, vez que sobre tais autuações incidiam também multa e juros.

Neste impasse, ficaram engessados a Fazenda e contribuinte em intermináveis disputas administrativas e judiciais, que se arrastavam por anos e cujos resultados não se mostravam exatamente previsíveis, em razão da divergência de jurisprudências.

Ciente do problema, o Confaz - Conselho Fazendário Nacional – aprovou, em agosto de 2006, o Convênio ICMS nº 72 que buscando pôr fim a tais disputas, concedia anistia de multa e juros dos valores envolvidos em troca da consolidação da prevalência do seu entendimento.

Assim, a partir da edição deste convênio, ficou acordado que incidiria sobre as atividades preparatórias ou acessórias aos serviços de telecomunicação, incidiria tão somente o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços.

Buscar-se–á, com o presente projeto, o estudo destas atividades meio e a análise da incidência tributária do ICMS sobre tais serviços, verificando as alterações trazidas pela edição do novo convênio, seus impactos para o consumidor final e a validade do meio empregado para a ocorrência de tais alterações.

1. A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO

Na vigência da Constituição de 1967, o poder de tributar serviços era outorgado à União e aos Municípios por meio do Imposto sobre Serviços de Transportes e de Comunicações – ISTC e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN ou ISS, conforme o seguinte dispositivo:

Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

> (...)
>
> VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal;"
>
> Determinando normas gerais sobre aquele imposto, o Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, em seu art. 68, previa:
>
> "Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e de comunicações, tem como fato gerador (1):
>
> (...)
>
> II - a prestação de serviço 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 de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Com o advento do novo Sistema Tributário Nacional, trazido pela Constituição Federal de 1988, criou-se o ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, em substituição ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, incidente somente sobre a circulação de mercadorias. Neste sentido, o art. 155, inciso II da referida Carta incorporou a antiga sistemática de tributação pelo ICM, adicionando a este imposto, a incidência sobre alguns serviços, quais sejam: transporte intermunicipais e interestaduais e de comunicação.

Desta forma, a tributação de serviços passou a ser dividida pela Constituição Federal em variados impostos incidentes sobre a prestação de serviços, atribuída sua competência entre os Estados e Distrito Federal e os Municípios.

Em seu art. 155, II, a Carta Magna delegou a competência aos Estados-Membros[1] para tributar a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS-transporte) e do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação (ICMS-comunicação).

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior

[1] O De acordo com os art. 147 e 155, caput, da Constituição Federal, o Distrito Federal pode instituir em seu território todos os impostos sobre serviços.

Por sua vez, restou aos Municípios, de acordo com o art. 156, II a cobrança de impostos sobre prestações de serviços de outras naturezas (ISS), que deveria incidir sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no campo de incidência do ICMS.

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar

Nota-se, em característica comum a ambos os impostos, que a incidência sobre a prestação onerosa destes serviços, será sempre resultante de um contrato entre o prestador e o tomador do serviço. Estes impostos não recaem sobre o transporte transmunicipal, a comunicação ou qualquer outro serviço em si mesmos considerados.

1.1. A tributação dos serviços em geral

O ponto fundamental na definição da tributação dos serviços é o aspecto material do esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. A prestação de serviços é necessariamente uma espécie de obrigação de fazer. Este tipo de obrigação consiste num serviço a ser prestado, que pode tanto ser uma atividade material quanto imaterial, mediante esforço pelo devedor da obrigação.

As obrigações de fazer distinguem fundamentalmente das obrigações de dar, pois são atividades a serem realizadas pelo devedor enquanto as obrigações de dar têm por objeto a entrega de alguma coisa ao credor.

Ainda que exista na obrigação de fazer o dever de entregar a coisa criada através do serviço, não se pode descaracterizar toda a obrigação como de fazer, pois este é o objeto principal do contrato e a entrega da coisa é mera conseqüência do serviço prestado.

A distinção entre as obrigações de dar e fazer é exposta de modo brilhante por Washington de Barros Monteiro[2]:

> O substractum da diferenciação está em diferenciar se o dar ou o entregar é ou não conseqüência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar, todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário a de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

A outra característica da tributação de serviços é que estes devem ser onerosos, pois o preço do serviço é o que define o critério quantitativo estabelecendo a base de cálculo a ser tributada.

Portanto, para que um serviço seja tributado este deve se caracterizar como uma relação obrigacional onde uma parte (o prestador de serviço) se compromete a fazer algo (obrigação de fazer), mediante a uma retribuição pecuniária a ser implementada pela outra no caso, o tomador de serviço.

2. O ICMS COMUNICAÇÃO

O art. 2° da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), nos trouxe as normas gerais definitivas quanto à aplicação do ICMS e define no inciso III do seu art. 2º as hipóteses de incidência do ICMS-comunicação:

---

[2] Monteiro, Washington de Barros, Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações, 1ª parte, Saraiva, São Paulo, 1967, p.95.

> 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;

Note-se que a explicitação da norma constitucional trazida pela Lei Kandir também trás em seu bojo a necessidade do caráter oneroso da prestação do serviço para que se dê a incidência do imposto. Mais do que isso, impõe que sua incidência se dará, não sobre a comunicação, mas sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação.

Dito que a incidência do imposto se dá sempre em virtude do caráter oneroso do contrato de prestação de serviços de comunicação, não se esgotaram aí as dúvidas quanto à extensão do alcance do ICMS-comunicação.

A doutrina e jurisprudência encontram, ainda hoje, uma enorme dificuldade em definir o fato gerador deste imposto justamente porque divergem quanto às definições básicas de quais serviços poderiam estar incluídos no conceito de comunicação.

2.1. O conceito de comunicação

A fim de definir o fato gerador do imposto, cabe um estudo da significação, técnica, vulgar ou figurada, do vocábulo *comunicação*.

O art. 110 do Código Tributário Nacional impede que os conceitos de outros ramos do direito e até mesmo outras ciências sejam deturpados por leis tributárias.

> Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo, e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou

> implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal[3] já evidenciou sua posição por meio de acórdão com a seguinte ementa:

> Constituição. Alcance político. Sentido dos vocábulos. Interpretação. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente com o desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos sagrados do Direito.
>
> Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam, conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

Por sua vez, o Dicionário Houaiss da Língu*a* Portuguesa indica-nos a significação desde a simples conversa (João comunica-se com Maria) até a transmissão (transferência, passagem) de algo: o movimento do eixo comunica-se ao das rodas; a tensão comunicou-se a toda a sala; o barbeiro pode comunicar a doença de Chagas; um breve corredor comunica as duas saletas; o ferro comunica a eletricidade; não se comunicam os débitos anteriores ao casamento; a canoa já vinha comunicando com a praia; resolveu comunicar, ainda em vida, o seu legado aos descendentes; comunicou o cargo de diretor ao seu principal rival; comunicou, ao seu irmão, a doença contagiosa; etc.

Já Aurélio Buarque de Holanda Ferreira[4] nos dá a seguinte definição:

> (...) o ato ou efeito de emitir transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, que através da linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, que de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual; transmissão de ponto a ponto por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas.

---

[3] Recursos Extraordinários n.º 148.304 e 166.772. Relator Ministro Marco Aurélio

[4] Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI, versão 3.0, novembro de 1999 (versão integral do Dicionário Aurélio – Século XXI, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, Ed. Nova Fronteira

Pela análise da extensão da significação do vocábulo, aferimos que nem toda comunicação terá relevância tributária. E, ainda que a tenha, esta não será, necessariamente, relevante para fins de incidência do ICMS.

Roque Antonio Carrazza[5] nos direciona à brilhante exemplificação quanto aos cuidados na delimitação da comunicação relevante ao estudo do ICMS-comunicação:

> (...) um advogado, contratado para fazer uma sustentação oral perante um Tribunal Superior, por sem dúvida comunica-se, mas, não será tributado por meio de ICMS. Recolherá, sim o ISS, já que estará prestando um serviço de outra natureza, qual seja, o advocatício, embora não se negue que, para levá-lo a cabo, este profissional precisa necessariamente comunicar-se. É que o objeto do contrato que firmou com seu cliente (o tomado) não foi a prestação de um serviço de comunicação, mas a defesa, em Juízo ou fora dele, dos interesses deste último. E isto nada obstante o serviço advocatício exigir, para ser prestado, o fato físico comunicação. Observe-se que o próprio étimo da palavra "advogado (de advocatu, "chamado para junto") revela que este profissional fala em nome de terceiro, o que, por óbvio, implica comunicação. No entanto, a comunicação assim realizada é o simples meio de alcançar-se o fim do contrato celebrado com o cliente, qual seja, a prestação de serviços advocatícios, circunstância que nos reconduz à idéia de que o tributo devido, no caso, e mesmo o ISS.

Dito isto, vemos que o conceito de comunicação, em si mesma significada, é neutro, já que a ocorrência da comunicação não importa, necessariamente, em obrigação tributária. E, ainda que haja relevância jurídico-tributária de dada espécie de comunicação, esta não constituirá, obrigatoriamente, a incidência de ICMS-comunicação.

Como demonstrado, há que se ter cuidado com a abrangência dada à incidência do imposto, no que se refere a tributação de comunicação, que deverá ater-se às demais regras pertinentes ao Direito Tributário para que não se queira tributar com o ICMS-comunicação, até mesmo as conversas de botequim.

2.2. O conceito de prestação de serviços de comunicação

[5] Carrazza, Roque Antonio. ICMS : questões fundamentais. Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Soares de Melo, organizadores. - São Paulo : MP Ed., 2006.

Como vimos, a incidência do ICMS se dá somente sobre a prestação onerosa do serviço e não da mera realização das mais variadas formas comunicação.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado [6]:

> Não é, porém a comunicação que integra o âmbito de incidência do ICMS, mas o serviço de comunicação. Isto quer dizer que o fato relevante, o fato que pode ser colhido pelo legislador para definir a hipótese de incidência desse imposto, é o serviço de comunicação, e não a comunicação em si mesma. O fato de alguém se comunicar com outrem não pode ser definido como gerador do dever de pagam imposto.'

A prestação de serviços de comunicações só ocorre, quando instaurada uma relação uma relação contratual envolvendo uma obrigação de fazer, de caráter pecuniário, pela qual uma pessoa (prestador) promete um "fazer" para outra (tomador), mediante remuneração.

O ICMS, portanto, incidirá sempre que for realizado um negócio jurídico que tenha por objeto uma obrigação de fazer. Ressalte-se que o imposto não incide na comunicação em si. Tanto que aqueles participam da relação comunicativa (o emissor e o receptor) não são contribuintes deste imposto pois apenas se comunicam. Os contribuintes deste imposto são as empresas de comunicação que prestam o serviço de comunicação, isto é, que disponibilizam cós meios necessários para transportar mensagens que o emissor quero enviar ao receptor.

Como bem salienta ROQUE CARRAZZA[7] o ICMS-Comunicação:

> (...) não alcança a comunicação, mas a prestação (onerosa) do serviço de comunicação. Em linguagem mais técnica, a hipótese de incidência possível deste ICMS é prestar, em caráter negocial, serviços de comunicação. Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica, um serviço de comunicação, tem pois, indubitável razão quando esclarece que o tributo não alcança o ato de comunicar, mas sim, o fato de agora, colocar, onerosamente, à disposição de terceiros, os meios necessários (telefone, televisão, satélite) à comunicação.

Daqui resulta, em primeiro lugar, que o ICMS não atinge a comunicação que, para realizar-se, não precisa da prestação de serviço. É o que sucede, por definição, na

[6] Machado, Hugo de Brito, Aspectos Fundamentais do ICMS, São Paulo; Dialética, 1997. p. 37.
[7] ICMS (6º Ed. Malheiros), São Paulo 2000, 132 com nota 105

comunicação entre presentes, ou seja, na comunicação não mediada pela distância que separa os sujeitos em comunicação.

Serviços de comunicação são, pois, os que consistem na realização, em caráter profissional, de uma atividade objeto de prestação onerosa a terceiros, atividade essa que, de sua vez, consiste em fornecer a estes a possibilidade de superação da distância física que os separa quando dirigem um ao outro mensagens de informação.

Analisando a matéria, Marco Aurélio Greco e Ana Paula Zonari[8], expressam entendimento diverso do até então demonstrado:

> A prestação do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-se como a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens. Os partícipes da relação comunicativa 'não prestam serviço' um para o outro, nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. Presta o serviço, isto sim, a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicação consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites, etc.

Nesta linha de raciocínio, o objeto da tributação é o serviço de transporte da mensagem e não o seu conteúdo. Por este ângulo, tornaria-se possível justificar a tributação dos serviços de radiodifusão, modalidade de comunicação aberta que não possui destinatários pré-determinados, sendo insuscetível de ser objeto de contratação onerosa de prestação de serviços.

Por este entendimento, a alínea "a" do inciso III do art. 11 da Lei Complementar n.º 87/96, naturalmente, não visa tributar a radiodifusão propriamente dita mas, os serviços de transporte ou telecomunicações que lhe servem de suporte[9].

Já Paulo de Barros Carvalho[10] define o processo de interação comunicacional segundo a ciência da lingüística, da seguinte forma:

---

[8] *ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais, Curso de Direito Tributário,* 5ª. ed., 2º v., p. 157

[9] Neste sentido o Anexo I à Resolução da ANATEL n.º 36/98 de 21.07, que aprovou os TERMOS DE AUTORIZAÇÃO para Exploração de Serviço de Rede de Transporte de Telecomunicações, que expressamente relaciona entre os Serviços de Transporte os Serviços Especiais de Repetição de TV, Vídeo e Áudio.

[10] Carvalho, Paulo de Barros: Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 73 : 97-104

> O (1) remetente envia uma (2) mensagem ao (3) destinatário. Para ser eficaz, a mensagem requer um (4) contexto a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou susceptível de verbalização; um (5) código total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um (6) contacto, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e a permanecer em comunicação". (...) O significado de cada um desses elementos deve ser delimitado: (1) emissor: é a fonte da mensagem, aquele que comporta as informações a serem transmitidas; (2) canal: é o suporte físico necessário à transmissão da mensagem, sendo o meio pelo qual os sinais são transmitidos (é o ar para o caso da comunicação verbal, mas pode apresentar-se em formas diversas, como faixas de freqüência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos etc.); (3) mensagem: é a informação transmitida; (4)código ou repertório: é o conjunto de signos e regras de combinações próprias a um sistema de sinais, conhecido e utilizado por um grupo de indivíduos ou, em outras palavras, é o quadro das regras de formação (morfologia) e de transformação (sintaxe) dos signos; (5) receptor: a pessoa que recebe a mensagem, o destinatário da informação.

Desta forma, temos que não constitui objeto de incidência nem o ato de comunicar, nem o seu conteúdo ou características, mas sim a prestação da atividade consistente no fornecimento do serviço de transmissão.

2.3. O conceito de prestação do serviço de telecomunicações

As telecomunicações tratam-se de espécie de comunicação que são conceituadas pela Lei Geral de Telecomunicações, Lei n.º 9472 de 16 de julho de 1997, da seguinte forma:

> Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.
>
> § 1° 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.

A doutrina se divide quanto à tributação pelo ICMS dos serviços de telecomunicação. Uma parte sustenta que sobre todos estes serviços há a incidência do ICMS porque a telecomunicação é uma comunicação especializada pelo meio e este tributo incide sobre a

prestação onerosa de todo e qualquer serviço de comunicação, não havendo na Constituição Federal qualquer restrição.

Segundo este primeiro entendimento, que se fundamenta primordialmente na definição de telecomunicações do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações, para que se efetive o serviço de telecomunicações é desnecessário que exista a figura do receptor da mensagem, havendo a incidência do ICMS apenas com o fato de o prestador do serviço disponibilizar onerosamente os meios aptos e necessários à comunicação.[11]

A ANATEL, agência reguladora do setor, através do Informe n.º 224 de 31/03/2006, em resposta a questionamento apresentado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, com base nos conceitos determinados na legislação regulatória aplicável (conceitos de direito privado aplicáveis conforme disposto no art. 110 do CTN), posicionou-se no sentido de que serviços suplementares, equipamentos e infra-estrutura necessários à prestação dos serviços de comunicação, disponibilizados pelas empresas concessionárias / autorizatárias de serviços de comunicação, integram o serviço de telecomunicação. Vale destacar o seguinte trecho:

> 1) Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações.
>
> 2) De acordo com o artigo 60 da Lei n.º 9.172 - Lei Geral de Telecomunicações, os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (ex. roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações.

A maioria da doutrina, no entanto, sustenta que a Constituição Federal não permite a incidência do ICMS sobre a mera prestação de meios para a realização do serviço ou de conteúdos, mas apenas sobre a prestação do resultado da comunicação. Neste sentido, concluem que a prestação do serviço de comunicação só se aperfeiçoa com a recepção da

[11] Menezes, Mário Celso Santiago. O ICMS sobre prestação de serviços de comunicação. Sua incidência sobre a tarifa de habilitação telefônica. Jus Navegandi, Teresina

mensagem do conteúdo comunicado, sendo este elemento essencial para a existência da comunicação.

O art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações, para estes doutrinadores, além de definir o que é serviço de telecomunicações, também cria um critério para diferenciar este dos serviços de comunicação.[12]

Segundo o critério do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações, apenas os serviços de telecomunicações trifásicos, que possibilitam, não a mera transmissão de sinais, mas , a totalidade das etapas de emissão, transmissão e recepção constituem efetivamente serviços de comunicação pessoal e concreta.[13]

Além disto, a hipótese de incidência do ICMS é prestar, a terceiros (um tomador e um receptor), em caráter negocial, isto é, mediante contraprestação econômica, serviços de comunicação. A onerosidade, no caso, é essencial, já que qualquer imposto só pode advir de fatos econômicos, ou seja apreciáveis em pecúnia.

O fato imponível do ICMS em tela ocorre quando duas pessoas, valendo-se diretamente do concurso, obtido, em caráter negocial, de um terceiro, passam a interagir, trocando mensagens.

Portanto, conclui-se que só há prestação de serviços de comunicação quando estes envolvam a prestação de serviços de telecomunicações, porquanto só a comunicação pessoal e a distância necessita de serviços de terceiros.

De acordo com esta classificação fica claro que todos os serviços de comunicação são serviços de telecomunicações, mas nem todos os serviços de telecomunicações constituem serviços de comunicação. Ou seja, só os serviços de telecomunicações que constituem na prestação de um serviço de comunicação pessoal são passíveis de incidência do ICMS.

---

[12] Xavier, Helena de Araújo Lopes, O Conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência o ICMS, RDDT, n.º 72, 2001

[13] Neste sentido, acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, 3ª Câmara Cível – Apelação Cível n.º 13859/2000 3ª Vara de Fazenda Pública – Cartório da Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro, Desembargador Relator Luiz Felipe Haddad, J. 03.05.01; e o voto do Sr. Ministro Relator Garcia Vieira, proferido nos autos dos Embargos de Declaração em Recurso Especial n.º 18.890-RJ (92.0003944-8), J.25.08.93.

3. A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO ISS OU ICMS

A competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios está definida em sede constitucional. Entretanto, há um aparente conflito de competências destes entes quanto ao poder de tributar os serviços de comunicações e telecomunicações. A tributação destes serviços pelo ISS e ICMS gera diversos conflitos positivos entre os entes federativos por serem hipóteses ainda não perfeitamente estremadas pela doutrina, bem como, devido à ânsia de aumentar arrecadação destes entes.

A incidência de um destes impostos ou até mesmo nenhum deles sobre os serviços de telecomunicação deve ser analisada, primeiramente, conforme a delimitação do âmbito de incidência destes impostos estabelecidos rigidamente pela Constituição Federal.

Como vimos, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O art. 155, II, da Constituição Federal, por seu turno, dispõe que compete aos Estados e ao distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

Portanto, conclui-se, apenas com análise do disposto na Constituição que compete aos municípios tributar os serviços se qualquer natureza exceto os previstos no art., 155, II como de competência Estadual e Distrital.

Assim, no tocante ao ICMS-comunicação e ao ISS, o fato jurídico resultante na tributação do ICMS será a prestação de serviços de comunicação, enquanto ao ISS, está reservada a tributação daquelas serviços que não sejam os de comunicação.

As competências tributárias definidas na Constituição Federal são exclusivas e privativas. A competência estadual é rígida e exaustiva encontra-se estabelecida no art. 155

da Constituição. A tributação de serviços pelos Estados que não sejam definidos como de comunicação incide na tributação de serviços de outra natureza, acarretando flagrante invasão à competência municipal e manifesta afronta à Constituição.[14]

Uma parte da doutrina tem entendimento contrário ao supra exposto, ao interpretar que o inciso IX, b do parágrafo 2º do art. 155 da constituição Federal amplia o campo de abrangência da tributação de serviços pelo ICMS para além do estabelecido pelo art. 155, II, da CF, nesse sentido, Ives Gandra Martins sustenta[15].

> Examinando, entretanto, o parágrafo 2º desse mesmo art. 155 da CF, verificamos que o espectro de abrangência da competência estadual é ainda mais amplo e, além de abranger a prestação dos serviços indicados no inciso II, abrange outros que, ligados ao fornecimento de mercadorias, não estejam compreendidos na competência dos municípios para instituir imposto sobre a prestação de serviços.

Neste sentido discorda Aires Barreto[16], pois crê necessário interpretar esse dispositivo em harmonia com o estabelecido no art. 155, II, da CF, de onde se conclui que se esgotam ali as competências estaduais para tributação de serviços.

> É exigência do sistema que a alínea b do inciso IX, do parágrafo 2º, do art 155, da CF seja interpretada em harmonia com o disposto no art 155, II. Aquela alínea é desdobramento deste preceptivo, como resulta inexoravelmente de interpretação sistemática do texto Constitucional.
>
> Este preceito (art. 155, parágrafo 2º, IX, b) não é bastante em si mesmo (alias como nenhum o é, senão harmônica e sistematicamente considerado). É ele desdobramento (em nível de parágrafo) do art. 155, II da Constituição. E, como explicitação da competência contida no caput, há de ater-se ao enunciado a que se refere e, sobretudo, aos seus limites. A competência dos Estados, em matéria de impostos, é a descrita no art. 155, II da Constituição. Todos os demais preceitos ao ICMS devem ser vistos e interpretados em consonância com essa norma. Não há outras competências estaduais para a criação de impostos, além daquelas versadas no art. 155, II da CF.

---

[14] Barreto, Aires, ICMS e ISS – Estremação da Incidência, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 71, São Paulo, Dialética

[15] Gandra da Silva Martins, Ivens; Rodrigues de Souza, Fátima Fernanda, ICMS. Exegese do art. 155, II, parágrafo 2º, IX, b da CF (Fornecimento de Mercadorias com Prestação de serviços não Compreendidos na Competência Tributária dos Municípios)

[16] Barreto, Aires, ISS na Constituição e na Lei, São Paulo, Dialética, 2003, p.50

De todo modo, resta claro que não pode haver a incidência de ambos os impostos sobre o mesmo fato gerador, posto que a incidência do ISS se dá, em razão do disposto no art. 156, III, somente sobre os serviços não abrangidos pelo ICMS.

Dito isto, resta-nos apenas delinear a linha de esgotamento do ICMS-comunicação sobre os serviços relacionados com os da prestação efetiva do serviço.

3.1. A lista de serviços e sua natureza taxativa ou exemplificativa

Após definirmos quais serviços relacionados à comunicação escapam do alcance do ICMS, devemos analisar se haverá, necessariamente, a exigência de ISS. Para tanto, é necessário estabelecer qual é a natureza da lista de serviços da Lei Complementar 116/03, criada para cumprir o preceito trazido pela Constituição Federal para regular o ISS e verificar se haverá a sua incidência sobre o serviço.

Ainda hoje existe uma divergência quanto à extensividade da lista de serviços. Uma primeira corrente defende que esta teria natureza exemplificativa, pois, sendo o Município parte da Federação, teria autonomia para legislar sobre tributos. Neste sentido, a lei complementar que limite a competência municipal, fere o princípio federativo.

Já a segunda corrente defende que a lista de serviços teria natureza taxativa, entendendo que, devido a expressão “serviços definidos em lei complementar” a lei complementar não fere a autonomia dos Municípios. Portanto, quem define o que é serviço é o legislador complementar, tendo como fundamento jurídico o art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Explica Vittorio Cassone[17] que "a lista é taxativa (na vertical) e, os itens que contêm o termo 'e congêneres', comportam interpretação análoga, não extensiva, pois 'congênere' significa 'pertence ao mesmo gênero, idêntico, semelhante, similar' (Dicionário Aurélio)"

O entendimento jurisprudencial dominante quanto a esta questão é que a lista de serviços tem natureza taxativa, mas comporta interpretação extensiva. Este entendimento já foi consolidado por diversas decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal embora muito criticado por parte da doutrina nacional por estabelecer a natureza taxativa desta e mais ainda criticada por permitir a interpretação extensiva da lista de serviços o que gera dúvidas quanto à sua efetiva taxatividade.

A Constituição Federal ao estabelecer o âmbito de incidência do ISS estabelece "que ao Município compete tributar serviços de qualquer natureza", e serviços de determinada natureza, assim não foi autorizada pela constituição qualquer restrição aos serviços tributados pelo município. Os serviços a serem tributados pelo ente municipal são todos aqueles que a competência para tributar não foram conferidas pela própria Constituição aos Estados.[18]

Excluindo-se a incidência de ICMS sobre os serviços de meios, resta a divergência de entendimento se estes serviços poderiam ser tributados pelo ISS, dependendo do posicionamento sobre a natureza taxativa ou exemplificativa da lista de serviços.

Caso se entenda pela taxatividade da lista de serviços, a não tributação pelo ICMS, não importará, necessariamente, que comece a incidir o ISS, pois para isto, dependerá de lei complementar que o coloque em lista de serviços.

---

[17] Direito Tributário, 10 ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 388.
[18] Nesse sentido o Prof. Aires Barreto em ICM/ISS – "PAGER", "CORRIER", "INTERNET", "TV A CABO E POR ASSINATURA", Revista de Direito Tributário n.º 75, pág 43

Neste sentido temos Márcia de Freitas Castro[19], para quem "a Lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/87 é taxativa (conforme consolidada doutrina e jurisprudência), não podendo os serviços por ela não abrangidos ser tributados pelo ISS, ainda que estejam fora do campo de incidência do ICMS" .

4. OS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO

De acordo com o art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações, serviços de valor adicionado, também denominados serviços de meios, são aqueles que aperfeiçoam ou potencializam a prestação dos serviços de comunicação:

> Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.
>
> § 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

Tais serviços visam disponibilizar meios para aprimorar a prestação dos serviços de comunicação, constituindo-se em fato paralelo a esta, não devendo se confundir com a própria prestação do serviço.

Se estes serviços não se confundem com os serviços de comunicação, não poderão, ser tributados por meio de ICMS, pois os serviços de valor adicionado, que aumentam o grau de utilidade e o alcance da comunicação (v.g., a secretária eletrônica). Afinal, o que se tributa são as prestações de serviços de comunicação, e não as prestações de quaisquer serviços por empresas de comunicação.

---

[19] NEME, Márcia de Freitas Castro, NASRALLAH, Amal Ibrahim. A tributação das operações envolvendo "TV a cabo" e "direct to home", "Internet" e "paging" : ICMS x ISS. Revista de Direito Tributário, n. 73, p. 224-232.

A Constituição atribui ao Estado o poder de tributar os serviços de comunicações, e não os serviços para comunicações. Os serviços de valor adicionado serve apenas como suporte a tais atividades e não cabe aos Estados tributar.

COSTA (2000), expressou-se brilhantemente sobre o conceito trazido pela legislação acima mencionada:

> É claro que uma empresa de comunicação presta uma série de serviços, todos obviamente conexos com a comunicação, mas nem todos de comunicação propriamente dita. (...) Trata-se de alguma coisa que não é comunicação, e que, possivelmente, inclui-se no que a lei chama de serviços de valor adicionado. São serviços que aumentam o valor da comunicação, mas que com ela não se confundem; e a lei menciona expressamente que os serviços de valor adicionado não são serviços de comunicação.

Logo, o serviço de valor adicionado, que se vale da rede de comunicação em funcionamento, a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações, teoricamente, não se subsume ao conceito serviço de comunicação, não podendo neste escopo, a pessoa que o presta, ser, em razão dele, alvo de ICMS.

Neste sentido, Júlio Maria de Oliveira[20], desenvolve o seguinte raciocínio:

> O prestador de serviços de construção civil, por exemplo, ao concluir a construção de uma estrada, realizou uma série de serviços para compor a infra-estrutura necessária (alicerces, eliminação de obstáculos, drenagem, preparação do solo, pavimentação, sinalização, construção de desvios etc.) de uma via adequada à circulação de veículos e sobre este leito carroçável poderá ser prestado serviço de transporte, de propaganda, de fornecimento de alimentos, de conserto etc. e, nem por isso, dir-se-á que o prestador de serviços de construção, pelo simples fato de ter construído a via pública de circulação, é também o prestador dos demais serviços. Nesse exemplo, é evidente que a via pública é um suporte físico que ajuda na concretização das demais prestações de serviços. Não se pode sequer afirmar que a via pública construída é condição necessária para possibilitar os demais serviços e, acaso seja necessária em algum evento (v.g., um transporte que somente possa ser realizado por rodovia pavimentada) não será suficiente. Resta evidenciado, também, que houve uma prestação anterior de serviços de construção civil e diversas prestações de serviços posteriores, que são independentes.

---

[20]. *Internet e Competência Tributária*, Dialética, São Paulo, 2001 p. 124-125.

Não há, pois qualquer sentido em conglomerar tais serviços em um único bloco com os de comunicação, tributando-os pelo ICMS-comunicação. Neste sentido decidiu a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça[21]:

> Os meios necessários à consecução deste fim (prestação onerosa do serviço de comunicação) não estão Ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.
>
> (...)
>
> ...só há incidência de ICMS sobre os serviços de comunicação 'stricto sensu', onde não se incluem os serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita.

A eventual incidência do ICMS sobre valores relativos a serviços que não materializam em si a comunicação, bem como aqueles pertinentes a serviços suplementares que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhe seja dada, viola os princípios da legalidade e tipicidade consagrados na Constituição Federal, expoentes do estado de direito em matéria fiscal.

Como destaca Aires F. Barreto[22], "alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como condição do fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo."

De fato, a os serviços de meios não tem autonomia sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, dos quais são acessórios ou complementares. É a atividade-fim que é objeto de comercialização e é ela que é adquirida pelo consumidor, possuindo, portanto, conteúdo econômico. Por tal razão é que os serviços de meios, ainda que remunerados, não se sujeitam à tributação do ICMS.

Neste sentido, os juristas Misabel Derzi e Sacha Calmon [23] destacam, no que concerne ao ICMS sobre a ligação telefônica:

---

[21] RESP. n.º 402047-MG, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. em 4.11.2003, DJU de 9.12.2003 (esclarecemos no parêntese)

[22] Revista de Direito Tributário 78 (2000), Regime tributário dos serviços de telefonia celular, 183 (200).

[23] Apud Aires F. Barreto, Revista de Direito Tributário 78 (2000), ICMS – sua não incidência sobre prestações de serviços de telecomunicação internacional (serviços de longa distância internacional), bem como sobre os serviços que os viabilizam (serviços auxiliares), 99.

> A rigor, o fato gerador, em seu aspecto temporal, apenas ocorre a partir da efetiva utilização do serviço, do uso, o ICMS somente podendo incidir no momento da ligação telefônica (com recebimento). É que só então se consuma a relação comunicativa, o tráfego ou prestação do serviço de comunicação, como ato executório.

Dentro deste contexto, resulta claro que referidos serviços não integram nenhuma das atividades que compreendem o conjunto a que se refere o caput do Art. 60 da LGT, tampouco o conceito de telecomunicação, contido no parágrafo primeiro do mesmo artigo, não podendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS.

4.1 A tributação dos serviços de aluguel de portas de conexão à internet

O serviço prestado pelos provedores de acesso a internet tem por objeto tornar possível o ingresso do usuário do serviço à rede mundial de computadores, atuando como mero intermediário entre estes.

Os provedores de acesso a internet não realizam qualquer serviço de comunicação ou telecomunicação que é pressuposto básico para que se configure a hipótese de incidência do ICMS. A participação destes provedores na relação de comunicação é de tomador de serviço, pois o serviço de comunicação é prestado pela concessionária dos serviços de telecomunicações.

No provimento de acesso a internet, são prestados dois serviços distintos: um realizado pela concessionária de serviços de telecomunicações que é o transporte de sinais de comunicação, este sim se trata de um serviço de comunicação e portanto submetido a incidência do ICMS, e outro prestado pelos provedores de acesso, que utilizando o primeiro serviço possibilitam ao usuário uma porta de conexão à internet.

O posicionamento majoritário da doutrina sedimentou-se no sentido da não-incidência do ICMS, por não identificar o fato gerador "serviço de comunicação" no trabalho realizado pelos provedores, e sim serviço no qual se usa como apoio o serviço de telefonia. Nessa senda, os provedores agem como monitores ou facilitadores do usuário, colocando à disposição dos seus clientes equipamentos e softwares que dão acesso e facilitam a utilização do sistema, mas, em verdade, são ambos, provedores e usuários, tomadores do serviço de comunicação, cujo suporte maior e imprescindível é o serviço de telecomunicação.

Nessa senda, leciona Roque Antonio Carraza[24]:

> A utilização da Internet não é tributável por meio de ICMS. Este imposto alcança apenas a prestação do serviço telefônico que a viabiliza. É o caso de perguntarmos: o provedor de acesso presta o serviço de comunicação de que aqui se cogita? Entendemos que não. Ele apenas viabiliza o acesso à Internet, via um canal aberto (a linha telefônica). Este serviço e, em tese, tributável por meio de ISS (é, nos termos do art. 156, III, da CF, um serviço de qualquer natureza, não compreendido no art. 155, II). É preciso, apenas, que a lei do Município, concernente ao ISS, preveja este serviço, independentemente de ele estar, ou não, arrolado na lista de serviços da Lei Complementar 56/87.

Esse entendimento foi adotado por Edgard Pitta de Almeida[25]:

> Visto que o provedor não realiza transporte de sinais de telecomunicações, mas tão somente utiliza o sistema de transporte de sinais já existente, não há que se falar de atribuição pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes E Comunicações - ICMS como serviço de comunicação, porque o serviço em tela não se confunde com aquele.

Vale, também, destacar o estudo apresentado pela SEPRO/RJ que em correspondência enviada para o Governador do Rio da Janeiro concluiu :

---

[24] (in ICMS 5ª ed. Malheiros, São Paulo, 1999, p. 138).

[25] Revista Dialética de Direito Tributário - n.º 14, fls. 8

> Ao conectar-se a um provedor de acesso, o usuário está utilizando-se de uma linha telefônica convencional e remunerando, inclusive com o ICMS, tal serviços da companhia telefônica que opera por concessão do monopólio estatal em comunicações. O provedor interliga-se a um "backbone" novamente por linhas convencionais do mesmo serviço monopolizado. Deste concentrador nova conexão se realiza com a Embratel por meio de serviços tecnologicamente avançados, permitindo-se a interligação mundial da rede em alta velocidade. Sobre este último serviço, paga-se também o ICMS. O provedor de acesso faz apenas "timesharing", blocagem de hora-máquina particionada entre vários usuários, acompanhados de software e consultoria técnica, um serviço de valor agregado, trafegando sobre o sistema de comunicação monopolizado e alcançado na tributação em todas as suas etapas. Jamais poderá ser considerado um serviço de comunicação, descaracterizando-se plenamente a tributação pelo ICMS. Na tentativa de consolidar seus posicionamentos, os estudiosos que se manifestaram sobre o tema analisaram, à luz das regras que regem o Direito Tributário, tais como fato gerador, hipótese de incidência, princípios, etc. e chegaram a conclusão de que toda a controvérsia gira em torno de uma única indagação, a de se saber se os serviços prestados pelos provedores da Internet seriam classificados como serviços de comunicação de qualquer natureza.

As atividades exercidas pelos provedores de acesso, se caracterizam como serviço de valor adicionado , uma vez que estas, apenas acrescentam novas utilidades a infra-estrutura de telecomunicações preexistente.

No mesmo sentido é a posição de Fugimi Yamashita[26], quando assevera:

> A internet, enquanto provedor de informações, é serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicações. Ela apenas utiliza o serviço de telecomunicações (este sim sujeito ao ICMS) para ele adicionar uma utilidade (transmissão de informações) que não tem a natureza de comunicação. A venda de bens materiais, utilizando canais de divulgação, publicidade e contato mediado entre fornecedor e consumidores, possibilitados pela internet, não difere da venda por correspondência ou do telemarketing, fato em si, e por si, imponível e já tributado, previamente, como operação estritamente comercial, cujo fato gerador é a mera tradição da mercadoria física, ou a sua saída do estabelecimento do vendedor.

[26] Fugimi Yamashita, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas - 22, fls. 41

A Segunda Turma do STJ[27] se manifestou, decidindo que "o serviço desenvolvido pelos provedores da internet é serviço de valor adicionado (art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (parágrafo 1º, art. 61)."

Com entendimento divergente ao acima exposto, destaca-se a posição do Professor Marco Aurélio Greco, que conclui pela incidência do ICMS no serviço prestado pelos provedores por se tratarem de serviços de comunicação, seja pelo tipo de atividade, seja pela utilidade proporcionada, ou seja, pelo ângulo do usuário e/ou pelo ângulo do provedor. Para este jurista, a Lei Geral de Telecomunicações, que exclui expressamente do âmbito de incidência do ICMS o serviço dos provedores de acesso, não é parâmetro para definir o que seja ou não tributável pelo ICMS.

O serviço de provimento de acesso ante ao entendimento aqui apresentado não poderá sofrer a incidência do ICMS por não ocorrer a subsunção deste tipo de serviço à regra-matriz deste imposto que é a prestação do serviço de comunicação. Entretanto, o mesmo não ocorre quanto à incidência do ISS, este serviço se enquadra perfeitamente no arquétipo constitucional de incidência deste tributo, sendo irrelevante para tanto o fato de estarem ou não incluídos na lista de serviços disposta em lei complementar. Portanto, o provimento de acesso à internet trata-se de serviço de qualquer natureza tributável pelo ISS.

4.2. A tributação sobre a locação de equipamentos

Como vimos, o artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar 87/96 abarca, apenas, o ICMS sobre os serviços de comunicação em sentido estrito, não sendo possível estender-se a tributação os serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação.

A locação de equipamentos configura-se em um destes serviços, salientando-se que o contrato deste serviço, constitui-se em obrigação de dar e não em obrigação de fazer. Neste sentido, MARIA HELENA DINIZ[28], que define o conceito do contrato de locação de bens como sendo "o contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração paga pela

[27] Recurso Especial n.º 456.650 – PR, Relato pela Ministra Eliana Calmon
[28] Curso de direito civil brasileiro: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v.3

outra, se compromete a fornecer-lhe, durante certo lapso de tempo, o uso e gozo de uma coisa infungível."

Diferentemente, a locação de serviços é conceituada pela mesma autora como "o contrato em que uma das partes se obriga para com a outra a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante remuneração."

Examinando esses conceitos, tem-se que o diferencial está no objeto jurídico do contrato, qual seja: a cessão temporária de um bem no primeiro caso e a prestação de uma atividade concreta no segundo. Tanto na locação de serviços como na locação de bens móveis existe efetivamente uma prestação por parte do locador, sendo tal prestação o objeto jurídico do contrato, diferençando-se ambas apenas pelo seu objeto material, eis que, no primeiro caso, trata-se de um serviço e, no segundo, de determinado bem.

Assim, a hipótese de incidência do ICMS não se encontra configurada no serviço de locação de equipamentos, considerando que a previsão constitucional de tributação sobre serviços de comunicações não alberga a presente hipótese, que configura-se em atividade-meio.

4.3. A tributação sobre a habilitação de telefones

A habilitação de telefones é um serviço que causa grande controvérsia quanto a sua tributação. A doutrina é amplamente majoritária no sentido de não ser possível a tributação deste serviço pelo ICMS pois este evidentemente não se caracteriza como serviço de comunicação, segundo o conceito estabelecido constitucionalmente. E também por tratar-se de uma atividade meio, mera tarefa que não pode ser considerada em si mesma como um serviço, que visa possibilitar a realização da atividade fim de comunicação, devendo somente esta última ser tributada.

O serviço de habilitação de telefones consiste em tornar utilizável o aparelho de telefonia de um novo cliente da concessionária o serviço de comunicação, criando as condições necessárias a utilização do telefone. A tributação destes serviços pelo ICMS não se

sustenta pois o serviço de habilitação não realiza qualquer transmissão de mensagem, não há qualquer comunicação sendo realizada.

A habilitação de telefone é uma atividade que possibilita o serviço de comunicação, na modalidade de telecomunicação, entretanto a habilitação não pode ser confundida com a comunicação pois apesar de ser uma atividade essencial para a posterior prestação do serviço, tem natureza diversa.

Neste sentido, o mestre Aires Barreto sustenta[29]:

> Em suma, a prestação dos serviços de comunicação da espécie telefonia celular exige para sua perfeição, a realização de uma serie de atividades-meio (como as de habilitação, assinatura, renovação de assinatura). Todas essas atividades somente têm lugar vistas à consecução de um fim, único e exclusivo: a entrega da prestação a que se obrigam. Todo e qualquer instrumento ou meio utilizado não será jamais um fim em si mesmo, mas ao revés, apenas meio para atingir o desideratum perseguido: perfeição dos serviços de comunicação (de telefonia celular).
>
> (...)
>
> É despropositado, assim, ver, nessas atividades-meio, "serviços", em sentido técnico-jurídico. É erronia sem limites pretender que as empresas que se dedicam a esse mister prestem serviços de comunicação, em razão da mera habilitação, assinatura ou renovação desta – sobretudo quando é certo que sua execução não implica, não importa, não provoca, não realiza o tráfego comunicativo (transmissão, emissão, ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza).
>
> O cerne está sempre na prestação dos serviços de telefonia celular. Por mais sofisticados, complexos, amplos, significativos que sejam os instrumentos ou os meios necessários para perfazê-los; por mais aparatosos, caros ou volumosos, sua identidade não se altera: o objeto do contrato não é a habilitação, nem assinatura, nem sua renovação, mas sim a prestação dos serviços de comunicação, da espécie telefonia celular. A perspectiva leiga pode, ao defrontar-se com os temos habilitação ou assinatura, pressupor que os "serviços "possam não mais ser os de telefonia, mas os de habilitação ou de assinatura. Impressiona-se com esses fatores, chegando a pôr em segundo plano – ou até mesmo a negligenciar – o esforço humano catalisador e centralizador de tudo: a realização dos serviços de comunicação (telefonia celular).

[29] Barreto, Ayres, Regime tributário dos serviços de telefonia celular, Revista de Direito Tributário, n.º 78, pág 173

O Superior Tribunal de Justiça já manifestou entendimento sobre a habilitação de telefone na mesma linha do acima exposto. Vejamos:

> 1ª Turma (julgado em 04.11.2003- participarem os Ministros Humberto Gomes de Barros, José Delgado, Juiz Fux e Teori Albino Zavascki)"
>
> TRIBUTÁRIO - ICMS - "SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO" – CONCEITO - INCIDÊNCIA - AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO 69/98.
>
> 1 - Há "serviço de comunicação" quando um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato "por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Os meios necessários à consecução deste fim não estão ao alcance da incidência do ICMS-comunicação.
> 2 - A hipótese de incidência do ICMS-comunicação (LC 87/96; art. 2º, III) não permite a exigência do tributo com relação a atividades meramente preparatórias ao "serviço de comunicação" propriamente dito, como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98.
>
> 3. No Direito Tributário, em homenagem ao Princípio da Tipicidade Fechada, a interpretação sempre deve ser estrita, tanto para a concessão de benefícios fiscais, quanto para exigência de tributos. À míngua de Lei não é lícita a dilatação da base de cálculo do ICMS-comunicação implementada pelo Convênio ICMS 69/98 (art. 97, § 1º, do CTN).
>
> 4. Recurso provido.

Entretanto, ainda apreciando a legalidade co Convênio ICMS 69/98, de forma surpreendente, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, julgou legal a incidência do ICMS sobre os valores pagos a título de habilitação na telefonia[30].

Esta decisão contrariou a doutrina amplamente majoritária e a quase totalidade da jurisprudência ao admitir a incidência do ICMS sobre a habilitação dos serviços de telefonia. Pois já havia entendimento consolidado de que tais serviços não transportavam qualquer mensagem ou sinal a um destinatário.

Superada a questão da tributação do serviço de habilitação pelo ICMS é necessária a análise da possibilidade da tributação deste serviço pelo ISS. A incidência do ISS sobre este serviço é também outra questão bastante controvertida.

---

[30] STJ, 2ª T., ROMS 11.024/MG, Rel Min. Castro Meira, DJ 08.09.2003. p. 261, unânime

A maior parcela da doutrina sustenta que não há incidência do ISS sobre a habilitação de telefones com o fundamento de que este não é um servi;co mas sim uma atividade-meio ou medida preparatória para que o serviço de comunicação possa ser realizado.

Nesse sentido Roque Antônio Carrazza[31]:

> Ora, a habilitação, a adesão, a ativação, a disponibilidade, a assinatura e a utilização dos serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação absolutamente não tipificam serviços de comunicação tributáveis por meio do ICMS. São apenas providências que viabilizam o acesso do usuário potencial ao servi;co publico de telefonia.
>
> (...)
>
> De fato, como já adiantamos, a habilitação do aparelho telefônico (tanto quanto a transferência de titularidade de assinatura) é simplesmente uma mediada preparatória para que o serviço de comunicação possa – agora sim – ser prestado. Nela não há qualquer transmissão de mensagem. Tampouco recebimento. Em linguagem leiga, a habilitação simplesmente liga o aparelho, para que, por intermédio dele, venha prestado o serviço específico.

4.4 A tributação sobre o provimento de capacidade satelital

Provimento de capacidade satelital é o serviço oferecido pelas empresas exploradoras de satélites que consiste na disponibilização por horas ou minutos do uso de seus satélites para outras empresas.

Assim como nos demais serviços de valor adicionado já enumerados, não se configura no presente caso, qualquer prestação de comunicação. A empresa exploradora do satélite não emite nem recepciona os sinais, somente disponibiliza o espaço para a transmissão ocorrer. O que ocorre é mera contratação de aluguel de bens móveis. Portanto, neste momento, não deve haver a sujeição ao pagamento de ICMS.

No entanto, a maioria dos estados entende que, ao alugar os satélites, as empresas estariam prestando um serviço de comunicação e, como tal, deveriam pagar ICMS, divergindo

[31] Carrazza, Roque Antonio. ICMS. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 176-178

apenas quanto ao momento de sua tributação. Para alguns estados, o ICMS deveria ser pago na fonte, ou seja, para o estado em que estas empresas estão registradas, outros defendem que o imposto deveria ser pago onde o destinatário, ou cliente, da transmissão está sediado.

A Fazenda Pública argumenta que é inerente ao funcionamento de um satélite a recepção e retransmissão do sinal, havendo, portanto uma obrigação de fazer de quem se presta a prover a capacidade de satélite. Por essa razão, a Fazenda entende se tratar de serviço sujeito à tributação do ICMS.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal assim decidiu quanto a distinção entre as obrigações de dar e fazer decorrentes de contratos de locação[32]:

> ISS. Contrato de Locação de Bem Móvel. Motoristas Cedidos pela Locadora.
>
> Não desnatura o contrato de locação a circunstância de a empresa locadora por à disposição da locatária manobristas para o melhor aproveitamento dos veículos cedidos.

Da mesma forma, não pode a empresa locatária alugar um satélite à empresa locadora e simplesmente disponibilizá-lo. Deverá, evidentemente, providenciar a colocação do satélite em órbita, se for o caso, bem como efetuar toda a atividade necessária ao funcionamento do satélite, já que não se pode pretender que a empresa locatária tenha o pessoal e o conhecimento necessário para por um satélite em órbita ou fazê-lo funcionar.

Desse modo, não há a menor dúvida de que, nas hipóteses em que a utilização do bem pelo locatário dependa de uma atividade por parte do locador, tal atividade não descaracteriza a locação, mas a ela se subordina. Trata-se, na verdade, de uma atividade-meio direcionada a uma obrigação fim, de ceder, por certo tempo, o uso e gozo da coisa, característica da locação.

Ademais, como já demonstrado, a Resolução nº 73, de 1998, da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) delimita especificamente quais os tipos de serviços que podem ser considerados como de telecomunicação, negativamente descaracterizando o provimento de capacidade satelital.

---

[32] Recurso Extraordinário nº 107.363-2/SP, julgado em 17 de junho de 1986. Ementa publicada no DJ I de 1º de agosto de 1986, p. 12892.

5. A NATUREZA DO CONFAZ E DOS CONVÊNIOS ICMS

A Lei Complementar n° 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, estabeleceu limites à edição de convênios para a concessão de isenções e benefícios na área do ICMS.

Esta Lei Complementar dispõe que a concessão ou revogação de isenções ou de quaisquer outros incentivos e favores fiscais ou financeiros serão preestabelecidos em acordos firmados entre os Estados membros e o Distrito Federal. Assim, formou-se um colegiado denominado "Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária", onde são elaborados convênios a fim de dispor sobre benefícios relativos ao ICMS.

O CONFAZ tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional - CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Neste órgão colegiado têm assento os representantes dos Estados e do Distrito Federal e é presidido por um representante do Governo Federal. A reuniões para a tratativa de convênios ICMS deverão contar com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, serem aprovadas pela unanimidade dos presentes, sendo que sua retificação deverá se dar por iniciativa de cada Estado, por meio de decreto dos respectivos Poderes Executivos.

O CTN, em seu art. 100, inciso IV, classifica os "convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios" como normas complementares à legislação tributária. Assim, os efeitos das normas dispostas nos convênios limitam-se às partes que o ratificaram.

Nas palavras de Alcides Jorge Costa, "os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICMS. Fase que limita a competência das Assembléias Legislativas, mas que não pode eliminá-la."

Roque Antonio Carrazza[33] esclarece que os convênios não são propriamente leis, mas sim atos normativos *sui generis*:

> Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem -ou deveriam surgir - do decreto legislativo retificador do convênio interestadual.

Os convênios são, em verdade, o meio encontrado pelo legislador para impedir a guerra fiscal entre os estados e evitar que, com o fim de atrair a implantação de empresas para seu território, os estados não abram mão da tributação, como em um leilão, onde o vencedor seria o Estado que menos tributasse.

A própria disposição do Confaz, permite o controle sobre a concessão de isenções, pois os outros estados devem aprovar, por maioria, toda e qualquer isenção concedida pelos demais. Este sistema de autocontrole se revela bastante eficaz, pois não há nada melhor para reter os excessos em uma disputa do que deixar que os próprios adversários autorizem ou não os atos uns dos outros.

Desta forma, temos por delimitada a finalidade dos convênios, que devem dispor sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, benesses oferecidas aos contribuintes por razões de interesses públicos.

Conforme explicita José Antônio de Barros[34], "na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Neste sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar"

---

[33] "Convênios ICMS e art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal - sua Inaplicabilidade - Questões Conexas", in Revista de Estudos Tributários, ano III, n° 16. Porto Alegre, 2000, p. 150.
[34] Isenções Tributarias, p 32.

O poder de isentar é prerrogativa do poder de tributar, mas com este não se confunde. O que foi facultado aos convênios, foi dispor sobre abstenções do poder de tributar, nunca sobre a majoração deste poder.

Neste sentido, Geraldo Ataliba[35], de forma brilhante, elucida a natureza dos convênios:

> (...) o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributaria nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência representadora dos legisladores ordinários estaduais.

Não é dado ao CONFAZ, ainda que a pretexto de impor condições para a concessão de benefícios fiscais, pretender esclarecer o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS-comunicação. Não lhe cabe interpretar a legislação de ICMS, transformando-se em órgão consultivo das Secretarias da Fazenda dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Para melhor explicitar a idéia, o convênio não pode ampliar a tributação do ICMS mediante a inserção de elementos estranhos à materialidade do tributo, agravando assim a carga fiscal.

Ademais, ainda que lhe fosse dado fazê-lo, não poderia, de forma alguma, transformar em matéria tributável, o que se encontra fora do campo de incidência do ICMS-comunicação.

Também não é dado ao convênio possibilita o descumprimento de princípios constitucionais, ainda mais se isto vier em detrimento de direitos dos contribuintes.

Ao convênio só é permitido dispor sobre "isenções, incentivos e benefícios fiscais", evidentemente, em matérias que estão dentro do campo tributável do ICMS. Logo, ainda que trate também de isenções e anistias, não pode o convênio esconder-se sob esta máscara para ampliar a base de cálculo do ICMS, como ocorreu com o Convênio n.º 72/06.

---

[35] "Convênios Interestaduais", in Revista de Direito Público, vol. 67, p. 5.

5.1 CONFAZ e o convênio nº 72/2006

Em 07 de agosto de 2006, foi publicado no Diário Oficial da União o Convênio ICMS n.º 72 ("Convênio 72/06"), autorizando os Estados e o Distrito Federal a concederem remissão parcial, com a redução de alíquotas do ICMS, e anistia de correção monetária, juros e multas para pagamento de débitos, constituídos ou não, decorrentes do não recolhimento do ICMS incidente sobre serviços de comunicação, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de julho de 2006.

O convênio previa a possibilidade de parcelamento de débitos inscritos ou não em dívida ativa em até sessenta vezes e reduções para pagamento do ICMS incidente sobre serviços de comunicação prestados até 31 de julho de 2006, além de hipóteses de parcelamento do pagamento, com redução de cinqüenta por cento das multas de mora, juros de mora e atualização monetária e noventa por cento das multas punitivas. Também foi concedida a redução variável de ICMS para fatos geradores ocorridos até o dia 31 de maio de 2005.

Entretanto, para usufruir dos benefícios trazidos pelo convênio, estavam elencadas algumas condições. Implicitamente, o convênio trazia uma nova sistemática de tributação, mais gravosa, a que o contribuinte deveria sujeitar-se se quisesse aproveitar a vantajosa oportunidade de livrar-se de volumosas dívidas para com o fisco.

Ofertando benefícios com uma mão, com a outra o Convênio 72/06 tirava do contribuinte o direito de apropriação de quaisquer créditos decorrentes das entradas de quaisquer mercadorias ou serviços utilizados nas prestações de serviços de comunicação.

Deveria ainda passar a adotar como base de cálculo do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de comunicação, o valor total dos serviços cobrados do tomador e desistir formalmente das ações judiciais e recursos administrativos de sua iniciativa contra a Fazenda Pública, que viessem a questionar o afastamento da cobrança do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação.

Por último, o convênio exigia que o contribuinte passasse a admitir a incidência do ICMS nas prestações de serviços de comunicações, tais como, serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de equipamentos ou de componentes que sirvam de meio necessário para a transmissão de dados, voz, imagem e Internet, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Como vimos, a divergência de entendimento entre os contribuintes do imposto e a Fazenda Pública acarretou inúmeras autuações fiscais e disputas judiciais em todos os Estados da Federação. O grande o número de disputas judiciais e administrativas, de elevados valores era, certamente, desfavorável aos negócios das empresas de telecomunicações, mormente em razão da incerteza quanto ao êxito destas demandas.

Não por outra razão, as grandes empresas do setor curvaram-se à determinação dos Estados e alteraram a sistemática de tributação, quitando as contingências fiscais do passado e passando a recolher o ICMS sobre os serviços e atividades inerentes à prestação do serviço de comunicação.

> Assim, as prestadoras de serviço de comunicação passaram a incluir o ICMS, a partir de setembro de 2006, nos preços líquidos dos serviços e atividades vinculadas e necessárias à prestação do serviço de comunicação.

5.2 A indevida ampliação da base de cálculo trazida pelo Convênio n,º 72/06

A base de cálculo do ICMS, em observância a autorização constitucional, foi definida pela Lei Complementar n.º 87/96. O convênio 72/06, extrapolando os limites permitidos tanto pela lei complementar quanto pela constituição Federal ampliou a base de cálculo do ICMS atingindo serviços que não são de comunicação em evidente violação ao princípio da legalidade tributaria.

A definição da base de cálculo realizada por este convênio não corresponde ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, alcançando um montante superior ao da prestação de serviços de comunicação.

A majoração trazida por este convênio está claramente eivada de inconstitucionalidade pois define como base de cálculo valores que não estão no âmbito constitucional reservado ao ICMS e que também não guardam relação com o aspecto material de incidência do ICMS que conforme já demonstrado anteriormente se restringe a serviços de comunicação.

Ao impor no "acordo" previsto no convênio ICMS n.º 72/06, a sujeição do contribuinte à tributação de serviço que não é de competência estadual, o CONFAZ ultrapassou o limite dado aos convênios acerca da mera concessão de isenções. Passou a definir, de forma dissimulada, uma nova extensão para a base de cálculo do tributo.

Não pode um convênio ICMS, expedido pelo Confaz, alterar o conceito de serviços de telecomunicação, ampliando aquilo que não tem competência técnico-jurídica para fazê-lo. Compete privativamente à Anatel determinar o que é serviço de telecomunicação, e a agência já o fez por meio da Resolução nº 73.

Desta forma, o convênio 72/06 andou mal ao incluir na hipótese de incidência do ICMS serviços que não são de comunicação. Pois ainda que o fossem, o convênio não seria o veículo adequado para trazer esta definição, uma vez que este não pode criar tributos, nem definir suas bases de cálculo, mas, tão somente conceder ou revogar isenções.

Nesse sentido, esclarece Rutnéa Navarro Guerreiro[36] ao analisar questão correlata referente ao Convênio 69/98::

> Assim sendo, a definição contida na Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 69/98 afirmando que qualquer serviço prestado pelas concessionárias ou permissionárias de serviços de telecomunicação caracteriza serviço de comunicação para fins de incidência do ICMS, padece de inconstitucionalidade formal, haja vista que foge ao âmbito constitucional reservado a disciplina do ICMS por simples convênios, qual seja: a

[36] Navarro Guerreiro, Rutnéa. Tributação em Telecom – serviço de valor adicionado, artigo publicado no livro Direito tributário das telecomunicações, coordenação Heleno Taveira Torres. São Paulo: IOB Thompson : ABETEL, 2004

> concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS.
>
> De fato, o Convênio ICMS n.º 69/98 não tem autoridade para esclarecer qualquer aspecto nuclear do fato gerador do ICMS, pela simples razão de que estes aspectos da hipótese de incidência tributária estão reservados constitucionalmente à disciplina da Lei Complementar. E mesmo uma Lei Complementar não poderia dizer os serviços de valor adicionado caracterizam serviço de comunicação para fins de incidência de ICMS, porque os serviços de comunicação a serem tributados, são aqueles restritos e processados a distância, que se inserem entre os serviços de telecomunicações. Admitir o contrário seria fazer a letra da lei morta do art. 110 do CTN, que impede a lei tributária de "altera a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Mero convênio não é, nunca foi, nem nunca poderá ser fonte de obrigação tributária principal, enquanto viger no Brasil o princípio da legalidade tributária .

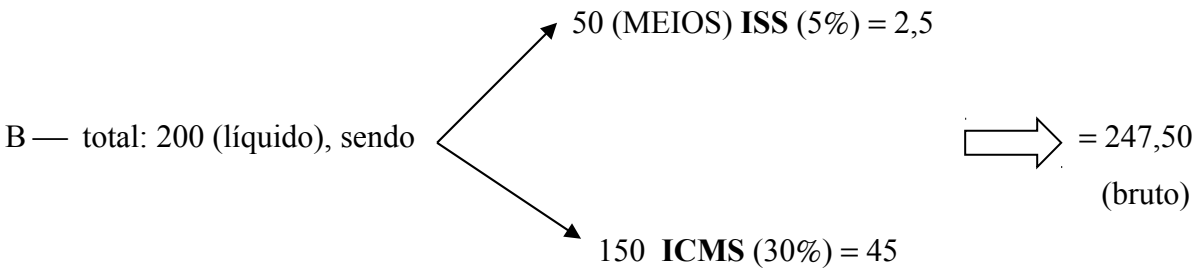
5.3 A nova sistemática de tributação e seus impactos para o consumidor final

Como demonstrado, após o acordo realizado entre a Fazenda Pública e as empresas de telecomunicação, que acabou por beneficiar ambas as partes, nasceu a incidência flagrantemente ilegal de um descabido ICMS-comunicação, incidente sobre serviços que não são de comunicação.

Os serviços de meios passaram a ser integramente tributados pelo ICMS-comunicação, gerando um considerável aumento nos preços finais dos serviços. Desta forma, o aumento na tributação do serviço terá seus impactos na economia da empresa, mas irá interferir de forma direta no preço cobrado do consumidor final.

Para melhor elucidar a questão, temos como exemplo: A empresa "A" tributa todo o serviço de telecomunicações pelo ICMS e a empresa "B" destaca os serviços de valor adicionado (denominado MEIOS) para a tributação pelo ISS:

A — total: 200 (líquido) — ICMS (30%) = 260 (bruto)



Assim, conforme demonstrado acima, a empresa "B" que submeteu à incidência do ISS parte do serviço prestado, terá maior custo a ser repassado ao consumidor final, vez que o valor final (bruto) é inferior ao da empresa "A" que submeteu todo o serviço (base de cálculo) a incidência do ICMS.

Ocorre que, ainda que o contribuinte do ICMS comunicação seja a empresa de telecomunicação, o valor respectivo é embutido no preço final do produto. Conseqüentemente o consumidor final torna-se o contribuinte de fato da arrecadação estatal, sem que ao menos seja parte legítima para pleitear a restituição respectiva, uma vez que o mesmo não é contribuinte de direito.

O consumidor final, único realmente lesado por tal acordo, ainda que arque com os custos decorrentes do fenômeno da repercussão, fica impedido de recorrer ao Judiciário, uma vez que carece de legitimidade processual. Tal situação nos parece demonstrar a mais patente afronta ao Estado Democrático de Direito.

6. O CONFLITO DOS INTERESSES PÚBLICO E FAZENDÁRIO

Não restam dúvidas de que o interesse fazendário é importante. Entretanto, nem sempre o interesse cujo Estado é o titular coincide com o interesse público, ao contrário, podem estes, muitas vezes, colidir.

Existe sim a predominância do interesse público sobre o privado, mas esta não pode significar a supressão dos direitos privados e não se pode invocar o interesse fazendário para justificar iniciativa que não se contenha dentro dos parâmetros constitucionais.

O interesse fazendário não pode lançar-se de encontro aos direitos constitucionais essenciais, sobrepondo-se ao interesse público, até mesmo porque a este se subordina.

Roque Antônio Carrazza evidencia tal distinção, elucidando que evidencia a situação que O interesse fazendário não pode lançar-se de encontro aos direitos constitucionais essenciais, sobrepondo-se ao interesse público, até mesmo porque a este se subordina.[37]:

> Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepaira o interesse público. Antes, subordina-se ao interesse público e, por isso, só poderá prevalecer quando em prefeita sintonia com ele.
>
> O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes.
>
> Nem mesmo o objetivo, em tese louvável, de solucionar os "problemas de caixa" das pessoas políticas tem força bastante para subverter os princípios fundamentais do sistema constitucional brasileiro, que deitam raízes, em última análise, no próprio princípio da segurança jurídica.

Segue-se, pois, que o aumento da arrecadação não poderá subverter os princípios básicos de nosso sistema constitucional tributário, mormente o princípio da segurança jurídica.

Neste sentido, Adriano Pinto[38], define confortável situação que se encontra a Fazenda Pública ao vestir o manto do "interesse público" como:

---

[37] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 18a edição. Editora Malheiros. São Paulo, 2002. 423 p.

[38] Certidões Negativas e Direitos Fundamentais do Contribuinte, In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.), São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2007, p. 32.

> (...) realidade sinistra, onde a Administração Fazendária e, infelizmente, também juízes e tribunais utilizam o manto da supremacia do interesse público, como algo capaz de abrigar toda e qualquer alegação em favor do Estado, fazendo com que direitos e garantias, considerados pela Constituição Federal como fundamentais, sejam desconhecidos. Confunde-se, propositadamente, o mero interesse fazendário com o interesse público, coletivo

As garantias constitucionais limitam a ação de exigir tributos justamente para que, com o intuito de aumentar a arrecadação, sejam lesados direitos subjetivos, como ocorre no caso ora estudado, onde se pretende a cobrança de ICMS-comunicação quando na não ocorrência do serviço de comunicação.

CONCLUSÃO

Não há que se negar à importância do setor de telecomunicações na atualidade e também o grande valor econômico gerado de sua exploração. É por esta razão que as Fazendas Públicas de estados e municípios têm tamanho interesse tributar os serviços de telecomunicação.

Os interesses fazendários se justificam pela enorme possibilidade de arrecadação criada por este setor, em que as operações envolvem invariavelmente milhões de dólares. Entretanto, este instrumento não pode chegar a ponto de atrapalhar o desenvolvimento das telecomunicações que causaria não só um grave prejuízo a sociedade como também reduziria a arrecadação destas mesmas fazendas públicas com esta atividade.

Não pode, muito menos, chegar ao ponto de subjugar as normas constitucionais e infraconstitucionais vigentes para implementar, de modo forçoso, uma sistemática de tributação mais contundente.

A Constituição Federal como viga mestra, deve ser estritamente observada no processo legislativo tributário, devendo ser respeitadas as hipóteses de incidências estabelecidas e limitadas em seu texto. Desta forma, os estados e municípios deveriam

apenas repetir o preceito constitucional em sua própria legislação, com o cuidado de não ultrapassar o campo de incidência tributária destinado a cada ente.

Da mesma forma, a interpretação do conceito de serviços de telecomunicações, deve ser tomada, em consonância com a Constituição, como aqueles que possibilitam, não a mera transmissão de sinais, mas a totalidade das etapas de emissão, transmissão e recepção constituem efetivamente serviços de comunicação, pois têm por escopo e resultado o estabelecimento de uma relação de comunicação pessoal e concreta.

Deste modo, aos estados caberá tributar apenas os serviços de telecomunicações que verdadeiramente constituam serviços de comunicação nos termos do artigo 155, inciso II da Constituição Federal. Os municípios terão a competência para tributar os serviços de telecomunicações que não estejam no limite de competência estadual, pois a estes cabem a tributação dos serviços de qualquer natureza que estejam fora do âmbito de incidência do ICMS. Como requisito presente para a tributação municipal, insurge-se a necessidade da prestação do serviço à título oneroso.

Ainda em relação ao respeito às normas tributárias, temos que os Convênios devem ater-se aos limites estabelecidos em lei complementar, dispondo apenas sobre isenções, remissões e anistias, não senda admitida a intervenção na instituição de novos conceitos tributários ou na majoração da incidência de ICMS.

Desrespeitando tais preceitos, o Convênio ICMS n.º 72/06 acabou por revelar-se verdadeira manobra política realizada entre os estados e as empresas de telecomunicação para estabelecer um acordo benéfico para ambas as partes. Tal acordo, além de realizado por meio inadequado, feriu o princípio da legalidade, por instituir nova hipótese de incidência tributária não prevista no ordenamento jurídico.

Como fim lamentável, temos que o principal prejudicado será o contribuinte final, o consumidor, cujas contas se verão aumentadas em razão de um imposto a que não deveria se sujeitar. Mas como não possui sequer capacidade processual para postular pela não incidência deste “novo imposto”, resta-lhe apenas a opção de pagar a fatura.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1998. Apud PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000, 477 p.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores., 2005, 209 p.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado (atualizadora). **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1997

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 1992

BARRETO, Aires F. ICMS e ISS – **Estremação da Incidência**, Revista Dialética de Direito Tributário n.º 71, São Paulo: Ed. Dialética, 2003.

BARRETO, Aires, F. **ISS na Constituição e na Lei**, São Paulo: Ed. Dialética, 2003

BARRETO, Aires F., **Regime Tributário dos Serviços de Telefonia Celular**, Revista de Direito Tributário n.º 78, São Paulo: Ed. Malheiros, 2000

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Coordenação de Mauricio Antonio Ribeiro Lopes. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 11ª Ed.., São Paulo: Ed. Malheiros.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 10ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. 135 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS : Questões fundamentais**. Marcelo Magalhães Peixoto e Fábio Soares de Melo, organizadores. - São Paulo : MP Ed., 2006

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso **de Direito Financeiro e Tributário**. 14ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2002, 544 p.

CARVALHO, Paulo de Barros: **Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet,** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 73 : 97-104 p

CHIESA, Clélio. ICMS **Sistema Constitucional Tributário Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**. São Paulo: Editora LTR, 1997, 207 p.

COSTA, Juarez de Oliveira: **ICMS: fatos geradores do ICM e do imposto sobre comunicação** in Temas de Direito Tributário, São Paulo, 2000.

DERZI, Misabel, **SOBRE A TRIBUTAÇÃO NAS RELAÇÕES DE CONSUMO: desvio das finalidades constitucionais, desrespeito aos princípios da neutralidade e da capacidade contibutiva.** Revista de Direito Tributário n.º 78, Ed. Malheiros, 2000

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2003, 298 p. 3-4

FUGIMI Yamashita, **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas** - 22, fls. 41

FUHRER, Maximilianus Cláudio Américo ; FUHRER Roberto Ernesto. **Resumo de Direito Tributário**. 15ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, 141 p.

GANDRA da Silva Martins, Ivens; Rodrigues de Souza, Fátima Fernanda, **ICMS. Exegese do art. 155, II, parágrafo 2º, IX, b da CF (Fornecimento de Mercadorias com Prestação de serviços não Compreendidos na Competência Tributária dos Municípios)**

GRECO, Marco Aurélio, **Internet e direito**. 2ª Ed.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13ª Edição. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2004, 680 p.

MACHADO, Hugo de Brito, **Aspectos Fundamentais do ICMS**, São Paulo; Dialética, 1997. p. 37.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Dialética, 2000, 335 p.

MELO, José Eduardo Soares de ; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária.** São Paulo: Editora Dialética, 1998, 189 p.

MENEZES, Mário Celso Santiago. **O ICMS sobre prestação de serviços de comunicação. Sua incidência sobre a tarifa de habilitação telefônica**. Jus Navegandi, Teresina

MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações**, 1ª parte, Saraiva, São Paulo, 1967, p.95.

NAVARRO Guerreiro, Rutnéa. **Tributação em Telecom – serviço de valor adicionado, artigo publicado no livro Direito tributário das telecomunicações**, coordenação Heleno Taveira Torres. São Paulo: IOB Thompson : ABETEL, 2004

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo et al. **Curso de Direito Tributário**. Volume 2. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RODRIGUES, Maurício Andreiuolo et al. **Curso de Direito Tributário**. Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Editora Malheiros, 1997, 129 p

.

SOUZA, Acilon Batista de. **Contabilidade de Empresas Comerciais**. São Paulo: Editora Atlas S. A., 2002, p. 85-95.

TÔRRES, Heleno Taveira. Coord.. **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB Thompson: ABETEL, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso **de Direito Financeiro e Tributário** . Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, 408 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 6ª edição. Atlas, 2005.

Xavier, Helena de Araújo Lopes, **O Conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência o ICMS**, RDDT, n.º 72, 2001.