

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

MARIA HELENA BRITO DE SOUSA

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO NA ERA DA CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO
2017

MARIA HELENA BRITO DE SOUSA

A TRIBUTAÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO NA ERA DA CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA

MESTRADO EM DIREITO

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À BANCA
EXAMINADORA DA PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE
CATÓLICA DE SÃO PAULO, COMO EXIGÊNCIA PARCIAL
PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM DIREITO
TRIBUTÁRIO, SOB A ORIENTAÇÃO DO PROFESSOR
ROQUE ANTONIO CARRAZZA.

SÃO PAULO
2017

BANCA EXAMINADORA

Dedico este trabalho a

Nossa Senhora das Graças;

meu pai, João da Mata,
que sonhou junto comigo;

minha mãe e meu irmão, Socorro e
João Henrique, minhas fortalezas.

Esta dissertação de mestrado foi desenvolvida pela aluna na condição de bolsista da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), a qual se agradece pelo auxílio e financiamento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por me permitir conquistar tantas coisas na minha vida; à minha família por me inspirar nos ideais, me auxiliar nos caminhos e me amparar nas (inevitáveis) derrotas antes das vitórias.

Ao meu orientador Professor Roque Antonio Carrazza, por acreditar no potencial dos meus estudos e por transformar uma infinidade de ideias em um caminho o mais coeso possível.

Aos demais professores que me auxiliaram e aos grandes amigos que fiz durante o mestrado e durante as atividades na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sempre me desafiando a crescer pessoalmente e intelectualmente.

Agradeço a todos que, de uma maneira ou de outra, contribuíram para este trabalho.

“É muito doce a gente se sentir fraco e pequeno.”

(Santa Teresinha do Menino Jesus)

“Não estamos na era da informação. Não estamos na era da Internet. Nós estamos na era das conexões. Ser conectado está no cerne da nossa democracia e nossa economia. Quanto maior e melhor forem essas conexões, mais fortes serão nossos governos, negócios, ciência, cultura, educação...”

(David Weinberger)

RESUMO

A presente dissertação de mestrado tem por principal objetivo examinar a incidência do ICMS-Comunicação no cenário da convergência tecnológica. Com a evolução das telecomunicações, novas atividades e tecnologias são disponibilizadas para a sociedade, as quais devem ser submetidas a análise para o seu enquadramento à hipótese de incidência do ICMS-Comunicação. Inicia-se o presente estudo discorrendo sobre a evolução histórica das telecomunicações no Brasil, trazendo à baila conceitos básicos para a compreensão do tema. Dando continuidade ao trabalho, expõe-se a noção de sistema jurídico adotada, destacando-se o caráter instrumental do direito. Posteriormente, é objeto de análise o sistema de repartição de competências tributária na Constituição Federal de 1988, especialmente a norma que autoriza a instituição do imposto sobre serviços de comunicação. Fixadas tais premissas, cumpre perquirir o significado da expressão “prestação onerosa de serviços de comunicação”, para fixar os critérios constantes da norma padrão de incidência do imposto estadual. Por fim, analisar-se-á a incidência do ICMS-Comunicação sobre algumas atividades, associadas aos avanços na área das telecomunicações, em especial da Internet, destacando, ao final, a repercussão tecnológica para o direito positivo.

Palavras-chave: Comunicação. Telecomunicação. Convergência Tecnológica. Competência tributária. Conceitos constitucionais. Lei complementar. Norma-Padrão de incidência tributária. Critério material. ICMS-Comunicação. Prestação de serviços.

ABSTRACT

The main objective of this paper is to examine the incidence of ICMS – Comunicação (State Tax on Communication Services) in the scenario of technological convergence. The development of telecommunications provides new activities and technologies to society, which must be analyzed to be included in the 'ICMS – Communication' incidence hypotheses. Starting by the presentation of the historical evolution of telecommunications in Brazil, bringing to the fore basic concepts for understanding the theme. Furthermore, the notion of the legal system adopted is exposed, emphasizing the instrumental character of the law. Subsequently, the distribution of tax jurisdiction system in the Federal Constitution of 1988 is examined, with special attention giving to the authorization to impose tax on communication services. Having defined these premises, the meaning of the term "onerous service of communication services" is scrutinized to establish the criteria of the standard norm of incidence of the state tax. Finally, we will analyse the incidence of ICMS-Comunicação on some activities associated to the advances in telecommunications, especially the Internet, highlighting the technological repercussion for positive law.

Key words: Communication. Telecommunication. Technological convergence. Tax jurisdiction. Constitutional concepts. Complementary Law. Matrix rule of tax incidence. Material criteria. ICMS – Comunicação. Service provision.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - TEORIA DE SHEANON E WEAVER.....	70
FIGURA 2 - TEORIA DE HUMBERTO ECO	70
FIGURA 3 - TEORIA DE ROMAN JAKOBSON	71
FIGURA 4 - SERVIÇO TRIBUTÁVEL.....	84
FIGURA 5 - ELEMENTOS DO PROCESSO COMUNICACIONAL	100
FIGURA 6 - ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE UMA PRESTAÇÃO DE COMUNICAÇÃO NA MODALIDADE TELEFONIA	102
FIGURA 7 - ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE UMA PRESTAÇÃO DE COMUNICAÇÃO NA MODALIDADE TV A CABO	103
FIGURA 8 - ACESSO À INTERNET NA MODALIDADE DISCADA	139
FIGURA 9 - <i>MODUS OPERANDI</i> DAS PLATAFORMAS DE STREAMING.....	145

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 EVOLUÇÃO DAS TELECOMUNICAÇÕES NO BRASIL	19
1.1 IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO.....	19
1.2 DESENVOLVIMENTO DA INTERNET	24
1.3 CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA	26
2 SISTEMA JURÍDICO	34
2.1 RELAÇÃO ENTRE DIREITO E LINGUAGEM	34
2.2 SISTEMA JURÍDICO.....	39
2.3 DO CARÁTER INSTRUMENTAL DO DIREITO.....	43
3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	46
3.1 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	48
3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA VERSUS CAPACIDADE TRIBUTÁRIA	51
3.3 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL.....	52
3.4 DO PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	55
3.5 SUJEIÇÃO PASSIVA.....	60
3.6 DOS CRITÉRIOS DA NORMA PADRÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	63
3.7 DA COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO ICMS-COMUNICAÇÃO	65
4 PROCESSO COMUNICACIONAL	67
4.1 CONTEÚDO SEMÂNTICO DO VOCÁBULO “COMUNICAÇÃO”	67
4.2 PROCESSO COMUNICACIONAL	69
4.2.1 SUJEITOS DO PROCESSO COMUNICACIONAL	72
4.2.2 MENSAGEM E CÓDIGO.....	73
4.2.3 CANAL, SINAL E RUÍDO.....	74
4.2.4 CONTEXTO E CONEXÃO PSICOLÓGICA	76
4.3 CRITÉRIOS CONFIGURADORES DO PROCESSO COMUNICACIONAL	77
5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	79
5.1 CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL”	80
5.2 BREVES NOTAS SOBRE A ORIGEM DA DISCUSSÃO ACERCA DO CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL” ..	85
5.3 O POSICIONAMENTO DO STF A RESPEITO DO CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL”	86
5.4 O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	92
5.4.1 SUJEITO PASSIVO	95
5.5 EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.....	97
6 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	99
6.1 A “COMUNICAÇÃO EM SI” E A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS.....	99
6.2 A ONEROSIDADE COMO ELEMENTO NECESSÁRIO À IMPOSIÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO.....	105
6.3 EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO.....	106

6.4	BIDIRECIONALIDADE.....	109
6.5	DETERMINAÇÃO DO RECEPTOR DA MENSAGEM	111
6.6	SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES	112
6.6.1	CONCEITO DE TELECOMUNICAÇÃO	112
6.6.2	REDES DE TELECOMUNICAÇÕES	115
6.6.3	CONCEITO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES	116
6.7	DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 69/98	119
6.8	DA NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ATIVIDADES-MEIO OU PREPARATÓRIAS	122
7	NORMAS TRIBUTÁRIAS DO ICMS-COMUNICAÇÃO	126
7.1	ASPECTO MATERIAL	126
7.2	ASPECTO TEMPORAL	127
7.3	ASPECTO ESPACIAL	127
7.4	ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO	128
7.5	ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	129
8	ANÁLISE DAS ATIVIDADES	130
8.1	RADIODIFUSÃO	130
8.2	SERVIÇO DE TV A CABO.....	133
8.3	SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO.....	137
8.3.1	SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (SCI)	138
8.3.2	WHATSAPP, SKYPE: SERVIÇOS OVER-THE-TOP E EFEITOS DA CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA	142
8.3.3	STREAMING	144
8.4	DA ASSINATURA MENSAL, SEM INCLUSÃO DE FRANQUIA DE MINUTOS.....	147
8.5	INSTAGRAM, FACEBOOK, YAHOO: VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA ATRAVÉS DA INTERNET	149
	CONCLUSÕES.....	154
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	164

INTRODUÇÃO

A comunicação é medida de interação entre os seres humanos, que propicia a transferência de informações entre eles. Desde seu processo mais rudimentar, o ato comunicativo se faz presente nas relações humanas, ensejando a difusão cultural entre os grupos que vivem em sociedade e possibilitando, com seu uso em larga escala, o fenômeno da globalização.

O surgimento dos meios eletromagnéticos de transmissão da mensagem possibilitou o estabelecimento do liame comunicativo a distância, o que veio para aprimorar e alavancar a troca de informações. Diante disso, a tecnologia a cada dia é desenvolvida: criando novas maneiras de comunicação, justificando a necessidade de seu contínuo estudo.

O cenário apresentado há dez anos é distinto do atual. Tudo isso em razão dos expressivos avanços tecnológicos que marcaram os últimos anos e revolucionaram a forma de se comunicar. Assim, favorece o surgimento de meios extraordinários para se comunicar, se informar e se relacionar social e economicamente, repercutindo na esfera comportamental da sociedade, nos vínculos firmados entre seus membros, nas instituições e organizações.

A evolução das telecomunicações importou no avanço de nossa sociedade. De fato, várias foram as invenções capazes de modificar o comportamento da sociedade em certas situações. A informação que demorava meses para cruzar o atlântico, hoje chega ao receptor em frações de segundo. Os filmes que anteriormente demandavam locação da fita cassete, encontram-se disponíveis na internet, muitas vezes gratuitamente. Ouvir as músicas desejadas pressupunha a aquisição e inserção da mídia no aparelho de som, enquanto que, atualmente, basta acessar a internet e fazer o download da música que se deseja ouvir. Os avanços tecnológicos ao mesmo tempo em que facilitam as relações humanas, tornam-nas mais complexas.

O que denominamos de sociedade da informação decorre, necessariamente, da possibilidade de conexão imediata e acessível à população. A convergência tecnológica é a tônica do desenvolvimento desse setor, impulsionando o avanço das tecnologias com base em sua unificação.

Aliados a tecnologia, a indústria das telecomunicações propicia a troca de dados entre os usuários em alta velocidade, levando a informação quase que instantaneamente do emissor ao receptor da mensagem. As telecomunicações em sua veloz mudança causaram uma enorme

transformação social: a vida empresarial e também a pessoal não se organizam sem internet, e-mail, celular.

A hipercomplexidade do mundo, diante desses fatores, torna-se ainda mais perceptível. Tem-se uma sociedade dependente da tecnologia não apenas para o desenvolvimento de suas atividades, mas para o próprio convívio. Por outro lado, os livros deram, em certa medida, lugar aos e-books; a ligação telefônica pode ser realizada via programa conectado à rede de internet; as cartas foram substituídas por mensagens instantâneas via aplicativo; os filmes, imagens e vídeos são disponibilizados em sites; o conteúdo da TV por assinatura e, até mesmo, de algumas emissoras de televisão aberta, é integralmente disponibilizado online. A tendência mundial é esta: os mais diversos meios de comunicação serão suportados por uma única plataforma.

As repercussões dessa tendência são verificadas, além da esfera fática, no plano regulamentar e tributário. O fornecimento de diversas facilidades por uma única interface tecnológica implica no desaparecimento das diferentes modalidades de serviços de telecomunicação e tendência de que ele seja oferecido por uma única prestadora.

Nesse lastro, a própria evolução da arquitetura e dos meios de transmissão das telecomunicações alteram radicalmente os conceitos historicamente estabelecidos para esses serviços. Questiona-se, assim, se tal repercussão é verificada no plano tributário.

Nesse plano, as consequências são verificadas na necessidade de contínua verificação das atividades prestadas, de modo a perquirir se presentes os elementos suficientes e necessários para configurar uma prestação de serviço de comunicação tributável. A situação ganha contornos jurídicos mais relevantes, ainda, diante da outorga constitucional de competências para o imposto sobre a prestação de serviços ser dividida entre os Estados e Municípios.

Como cediço, a Carta Constitucional de 1988 distribuiu as competências tributárias, para a instituição de impostos, designando o fato econômico que, se praticado no mundo fenomênico, ensejaria a instituição de impostos. A tributação sobre os serviços na Constituição de 1988 foi outorgada aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, cabendo aos dois primeiros a instituição de impostos sobre os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal e, aos últimos, exigir o imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (ISS) não compreendidos na competência estadual.

Se o critério diferenciador da competência estadual e municipal demonstrava-se sutil quando da outorga do “poder de tributar”, as constantes inovações no setor das telecomunicações justificam o estudo pormenorizado do critério material do ICMS- Comunicação, a fim de estabelecer claramente quais os limites de sua incidência.

Diante disso, vimo-nos a necessidade de analisar a disposição constitucional de repartição da competência tributária relativa à instituição e cobrança do ICMS - Comunicação, que tem como hipótese de incidência a realização de uma prestação de serviços de comunicação. Indaga-se em face desses avanços tecnológicos, se a expressão “prestar serviços de comunicação” assumiria significação diversa e em que medida eventual nova significação afetaria a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal.

Orientados a cumprir esse propósito, o presente estudo se dará a partir da Constituição Federal, responsável pela repartição da competência tributária, a qual nos revela o arquétipo constitucional da exação e será segregado em oito capítulos.

Ao primeiro capítulo cumpre realizar breve exposição do início das atividades desse setor, evidenciando o desenvolvimento da internet, de forma a ilustrar o cenário atual dessa prestação de serviços.

Posteriormente, no segundo capítulo, torna-se necessária a incursão no nível linguístico para explicitar a acepção do Direito aqui tratada. Enquanto sistema comunicacional, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas, o Direito faz uso da linguagem para atingir o seu fim, sendo pertinente aclarar de que modo essa relação é operacionalizada. Com esse rigor, serão trabalhados a relação entre Direito e Linguagem, o conceito de sistema jurídico e a instrumentalidade do Direito.

Nesse passo, será possível entender o desenho das normas de competências tributárias realizadas pelo Texto Constitucional, cabendo-nos elucidar as características dessas normas, a distinção entre elas e a capacidade tributária ativa, para verificar a delimitação do arquétipo constitucional dos impostos. Posteriormente, elucidaremos o papel da lei complementar em matéria tributária e alguns aspectos que concernem a sujeição passiva. Nessa conformidade, teceremos breves considerações acerca da norma padrão de incidência tributária e finalizaremos o capítulo terceiro com considerações acerca da competência para instituição do imposto sobre serviços de comunicação.

A seção subsequente voltar-se-á para investigação semântica do termo “comunicação”, inserido no contexto da teoria comunicacional, sendo imprescindível isolar a estrutura do ato comunicativo e estudá-la visando sua perspectiva dinâmica, isto é, enfatizando o processo. Analisaremos o fenômeno despidido de suas complexidades, para que se possa elencar (ainda que teoricamente) uma sequência de eventos que levam a sua realização. Consequente, de posse dos fatores essenciais ao processo comunicação, procederemos a sua análise individual, denotando a sua essencialidade para os linguistas ou, ainda, para os engenheiros.

Dando continuidade ao estudo, examinaremos a prestação de serviços, perquirindo os elementos do conceito de “serviço tributável”, o uso de definições do direito privado para fins tributários e teceremos breves notas sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Demarcados os conceitos de “comunicação” e de “prestação de serviços”, o quinto capítulo será dedicado a investigação da materialidade do tributo a que se refere o art. 155, II da CF/88, sendo fixado o campo de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Nessa parte do estudo, será de nossa competência analisar o conceito dos serviços de telecomunicações, especialmente o veiculado pelo art. 60 da Lei nº 9.472/97 e a posição do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, a cláusula primeira do Convênio CONFAZ nº 69/98, de forma a elucidar a não incidência do ICMS-Comunicação sobre atividades-meio ou preparatórias aos serviços de comunicação em si.

Diante disso, presentes as premissas necessárias para realizar o escopo do presente estudo, voltaremos nossos esforços no sétimo capítulo, com o intuito de fixar a hipótese de incidência do imposto estadual, examinando os aspectos necessários para sua incidência.

Por fim, nossa análise será levada ao nível pragmático, sendo o último capítulo destinado aos temas conexos a tributação das telecomunicações e da análise jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. Para tanto, discorreremos sobre os principais temas em debate e efetuiremos uma aproximação aos assuntos já recorrentes em matéria de tributação das telecomunicações.

Adverte-se, previamente, que este estudo, embora abrangente, não esgotará todas as divergências que o tema guarda, optando-se, como delimitação preliminar, por concentrar o exame das premissas que fundamentam a incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de telecomunicações e temas conexos relevantes, nos quais se encontram importantes discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Outrossim, não se pretende conceber, por esta análise, posições definitivas, pois além se não serem próprias de uma investigação científica, a evolução tecnológica e do setor de telecomunicações caminham em maior velocidade que o nosso sistema jurídico e o próprio jurista.

Ademais, imprescindível a realização de corte metodológico, não serão examinadas as eventuais disputas em torno de assuntos tributários aplicáveis aos contribuintes de forma geral, assim como as relações jurídicas que envolvam importação e exportação dos serviços, remessas ao exterior, imunidades, ou seja, abordar-se-ão as obrigações em âmbito nacional.

O objetivo geral resume-se bem por seu próprio título, pois, a partir das questões acima suscitadas, indicaremos e analisaremos a incidência do ICMS - Comunicação no cenário atual,

em que se verifica a convergência tecnológica. Partiremos do campo abstrato (normas jurídicas tributárias) até a aplicação aos casos concretos.

Pautando-se na legislação vigente e mediante uma visão crítica dos critérios fazendários e precedentes jurisprudenciais a respeito do tema, buscar-se-á oferecer subsídios e mecanismos para a construção de um raciocínio jurídico adequado na solução das questões tributárias, no setor das telecomunicações, decorrentes da convergência tecnológica.

1 EVOLUÇÃO DAS TELECOMUNICAÇÕES NO BRASIL

Permissora da comunicação à distância, as telecomunicações proporcionaram a conexão entre os indivíduos e, como resultante disso, a globalização. O seu avanço tecnológico permite o surgimento de novos serviços e, ainda, mudança da forma de prestação dos já existentes, justificando o estudo dessas atividades sob um olhar dinâmico.

Orientados a cumprir esse objetivo, inicia-se o presente estudo fazendo breve exposição do início das atividades desse setor, evidenciando o desenvolvimento da internet, para que possamos ilustrar o cenário atual dessa prestação de serviços.

1.1 IMPLANTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

Pode-se dizer que as telecomunicações no Brasil tiveram início com a criação da Repartição dos Telégrafos Elétricos no século XIX. O telégrafo elétrico é um instrumento capaz de enviar e receber mensagens rapidamente através de longas distâncias, as quais eram transmitidas instantaneamente de acordo com uma linguagem inventada por Morse¹.

Utilizando um ímã, um cabo e um interruptor, as mensagens eram enviadas com a passagem de sinais elétricos, a partir dos quais surgiam pontos, traços ou espaços, que é a base do código Morse. A conexão era realizada por meio de fios metálicos e condutores². A primeira linha telegráfica conectou as cidades do Rio de Janeiro e Petrópolis em 1855³ e foi instalada nas cidades de Porto Alegre, Recife, São Luís e Belém do Pará até o ano de 1886.

Desse modo, através do Decreto Imperial nº 5.058 de 1872, o Imperador Dom Pedro II autorizou ao Barão de Mauá a construção do cabo telegráfico interligando Brasil e Portugal, o que proporcionou a comunicação entre Brasil e Europa, que anteriormente levava meses, praticamente em tempo real.

Com implantação da rede telegráfica surgiu os problemas do sistema, os quais

¹ Denominado de alfabeto Morse, ou código Morse, consiste em um sistema binário, formado por unidade de “bit zero” e “bit um”, de representação a distância de números, letras e sinais gráficos, utilizando-se de sons curtos e longos, além de pontos e traços para transmitir mensagens. FRANCISCO, Wagner de Cerqueira. "Código Morse"; **Brasil Escola**. Disponível em <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/codigo-morse.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

² MACIEL, Laura Antunes. Cultura e tecnologia: a constituição do serviço telegráfico no Brasil. In: **Revista Brasileira de História**. v. 21, n. 41, São Paulo, 2001, p. 30. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbh/v21n41/a07v2141.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

³ MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2º Ed., p. 8.

impulsionaram Alexander Graham em 1876 a inventar a telefonia, a transmissão de voz por fio a distância sob a forma de impulsos elétricos analógicos, que inicialmente ocorria apenas entre dois pontos fixos.⁴

O primeiro telefone foi instalado no Brasil em 1877 por Dom Pedro II e conectou o Palácio de São Cristóvão às residências dos Ministros. O Imperador teria conhecido a invenção em sua primeira demonstração pública realizada, em junho de 1876, na Filadélfia. Nessa oportunidade, Bell declamou o verso de William Shakespeare: “*To be or not to be...*” e Dom Pedro II, do outro lado da linha, exclamou: “*My God, it talks!*”.

A implementação e difusão da telefonia no Brasil foi outorgada, em um primeiro momento (1879), à *Bell Telephone Company*, sendo posteriormente revogada e concedida à *Brazilian Telephone Company* (1880), o que possibilitou que, em 1881, os cidadãos do Rio de Janeiro e de Niterói pudessem se comunicar por ligações telefônicas.

Todavia, a invenção de Bell, por limitações técnicas, somente transmitia mensagens de curta distância, razão pela qual remanescia a importância do telégrafo, especialmente para as longas distâncias. Com a instalação de cabos telefônicos submarinos, na metade do século XX, se viabilizou a ligação de longa distância, ensejando o crescimento da demanda para aquisição das linhas telefônicas.

A primeira regulamentação dos serviços de telefonia e telégrafos no Brasil se deu em 1883, com a edição do “Regulamento para a Concessão e Colocação de Linhas Telefônicas”. Visando proporcionar o desenvolvimento uniforme das redes de telecomunicações, a citada norma dispunha que apenas o poder central teria competência para autorizar a exploração por terceiros dessas atividades.

Nada obstante, a Constituição de 1891, em seu art. 9º, §4º, facultou aos Estados o direito de explorar os telégrafos nas áreas não servidas pela União, sem, contudo, dispor sobre regras uniformizadoras, resultando na construção de redes incompatíveis entre si. Em 1911, a autorização dos Estados para explorar tal atividade foi ampliada para as áreas já exploradas pela

⁴ Relata-se que Graham teve o auxílio de Thomas Watson, conhecido técnico e profundo conhecedor da eletricidade, em suas pesquisas, o qual, fazendo uso de membrana de couro com placa metálica, bobina, núcleo de ferro, entre outros componentes, criou dois aparelhos idênticos, um a ser utilizado como receptor e outro como transmissor. Acidentalmente, ocorreu um curto-circuito nas lâminas de aço e o som da vibração foi escutado no outro aparelho, surgindo o princípio transmissor da mensagem na telefonia.

A invenção do telefone, por sua vez, surgiu de outro pequeno acidente nas experiências de Graham Bell. O inventor limpava as baterias dos aparelhos e ao derrubar uma pequena quantidade de ácido na roupa, requisitou o auxílio de Thomas Watson, que trabalhava em outro cômodo. Para a sua surpresa, o apelo foi escutado pelo colega do outro lado da linha e o aparelho foi intitulado como “máquina falante”. JABOR, BIA (Coord.). **História das Telecomunicações**. Disponível em: <http://www.oifuturo.org.br/wp-content/uploads/2012/12/HistoriadasTelecomunicacoes.pdf>, acesso em: 01 dez. 2017.

União, permitindo, inclusive, a competição. Tais normas atrasaram a universalização das telecomunicações no Brasil, especialmente porque o seu desenvolvimento se deu sem a devida integração entre as redes, inviabilizando a interconexão.

A possibilidade de os Estados explorarem as atividades de telecomunicação foi objeto de alteração já em 1917, por meio do Decreto nº 3.296⁵, o qual centralizou a competência para exploração e outorga das telecomunicações como competências exclusivas da União Federal. Posteriormente, editou-se o Decreto nº 4.262 de 1921⁶, vedando a atuação de empresas estrangeiras no mercado brasileiro.

O rádio brasileiro foi ao ar pela primeira vez em 1919, pela Rádio Clube de Pernambuco, colocando o país como um dos pioneiros nessa forma de comunicação. A televisão chegou no Brasil em 1950, com a TV Difusora de São Paulo, conhecida como TV Tupi. A televisão por assinatura, contudo, apenas surgiu no ano de 1994. Tais meios viabilizaram um maior acesso a informação e entretenimento da sociedade.

A Carta Constitucional de 1934, por sua vez, dispôs, em seu art. 5º, inciso VIII⁷, ser de competência privativa da União Federal a exploração ou a outorga de concessões dos serviços de telégrafos e radiocomunicação, contudo, esse mesmo diploma relativizou a exclusividade da competência da União Federal ao permitir que os Estados explorassem os serviços de radiocomunicação próprios, com a finalidade de atender as suas respectivas demandas administrativas e, ainda, assegurou-lhes a preferência na outorga de concessões para exploração dos telégrafos.

E se, na Constituição de 1937 possibilitou-se à União a delegação, por lei, da competência para legislar sobre exploração e concessão dos serviços telegráficos e de telefonia, foi apenas na Constituição seguinte, em 1946, que os serviços telefônicos receberam, pela primeira vez, reconhecimento e tratamento em sede constitucional.

Em 1946 operou-se a descentralização do poder concedente de acordo com a área de abrangência de cada ente federativo e sua respectiva preponderância, ou seja, União seria competente para a exploração e concessão dos serviços telefônicos interestaduais e internacionais; Estados, serviços intermunicipais; e Municípios, serviços telefônicos de âmbito local.

⁵ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DPL/DPL3296.htm, acesso em 01 dez. 2017.

⁶ Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4262-13-janeiro-1921-776378-publicacaooriginal-140287-pl.html>, acesso em 01 dez. 2017.

⁷ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm, acesso em 01 dez. 2017.

A despeito das dificuldades enfrentadas por essa sistemática, em razão da falta de padronização das redes de telecomunicação dos entes, as décadas de 40 e 50 foram cruciais para o desenvolvimento das telecomunicações, época em que surgiu a TV Tupi e foi posto em discussão o Projeto do Código Brasileiro de Telecomunicações.

No cenário mundial, em meados em 1944, um outro grande invento tomou para si as atenções, o primeiro computador, denominado de ‘Havard Mark I’ foi produzido IBM e utilizado pela Marinha Americana para realizar cálculos balísticos. Anos depois, em 1962, foi a vez do físico, matemático e psicólogo americano J. C. R. Licklider pensar no espectro do que poderia ser a comunicação mundial por computadores, sendo proposto, inclusive, o conceito de rede ao tentar conectar vários para que os pesquisadores pudessem trocar dados.

No Brasil, apenas no início da década de 1960 é que foi apresentado o anteprojeto para um Código Brasileiro de Telecomunicações (CBT – Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962), o qual foi sancionado em 1962, visando centralizar a exploração das telecomunicações pela União, tendo como objetivo unificar a política de expansão das redes, que até aquele momento se encontrava disforme, já que tanto a União quanto os Estados detinham competência para tanto.

Até o advento deste diploma legal, a regulamentação das telecomunicações no Brasil era tão caótica quanto o serviço em si. Realizar uma ligação telefônica entre o Rio de Janeiro e São Paulo era uma dificuldade, e mesmo Brasília tinha grandes dificuldades para se comunicar com diversas capitais.

A política centralizadora que nasceu com o CBT foi reforçada com o advento da Constituição de 1967, a partir de então a União passou a ser titular do direito de explorar diretamente, ou mediante autorização ou concessão, todos os serviços de telecomunicações, sem qualquer ressalva para os Estados. Do mesmo modo, adquiriu aquele ente a competência para legislar sobre telecomunicações.

Inicialmente, as comunicações foram operadas pela Embratel (Empresa Brasileira de Telecomunicações), empresa pública destinada a operar a telefonia interestadual e internacional, que posteriormente comprou a Companhia Telefônica Brasileira e foi ganhando espaço e expandindo pelo Brasil. A sua infraestrutura sofreu grande impacto com a inauguração das torres de rastreamento de satélites no Estado do Rio de Janeiro, as quais fizeram a ponte integrativa do Brasil com o sistema mundial de comunicação via satélite.

A União, por sua vez, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela Constituição de 1967 editou a Lei Federal nº 5.792/72, regulamentada pelo Decreto nº

74.379/74, criando a Telecomunicações do Brasil S/A – Telebrás, sociedade de economia mista federal a quem competia toda a disciplina legal e técnica sobre a prestação dos serviços de telecomunicações no País. Esta, de forma a efetivar esse objetivo, culminou inclusive com a criação de uma holding da administração pública, à qual foi integrada a Embratel.

É de bom alvitre ressaltar que esse sistema de padronização e controle aumentou vertiginosamente o crescimento das telecomunicações no Brasil, o que permitiu que o Brasil adentrasse nos anos 80 com “um sistema de telecomunicações modelar para uma nação não desenvolvida.”⁸ Foi nessa década que ocorreu a implantação dos telefones públicos nas ruas do Rio de Janeiro e São Paulo, os quais foram popularmente denominados de ‘orelhões’, e possibilitaram o acesso às telecomunicações de parcela da população que não tinha os meios econômicos para ter uma linha privada.

Quando da edição da Constituição de 1988, nosso país já encontrava-se em outra fase econômica. O viés centralizador cedeu lugar a um poder mais descentralizado, sendo previstas competências para todos os entes federativos e finalmente consolidando a organização política tripartite, característica da República Federativa Brasileira.

No entanto, mesmo neste diploma legal, a disposição acerca das áreas tidas como de interesse nacional, entretanto, remanesceu sob o controle normativo da União. Serviços como os de energia elétrica e telecomunicações, por exemplo, dada à sua abrangência nacional e estratégica, fogem a qualquer tentativa de controle por parte da esfera estadual ou municipal.

Sobre a competência da União no tocante as telecomunicações, esta sofreu alteração, uma vez que na Carta Magna a redação a União poderia explorar diretamente ou através de concessão ou permissão a radiodifusão sonora de sons e imagens e demais serviços de telecomunicação, contudo a Emenda Constitucional nº 08/1995 trouxe alteração, diminuindo o campo de atuação do ente federativo no tocante a exploração, retirando do texto: *demais serviços de telecomunicações*, bem autorizando (inciso XI) a outorga desta exploração a particulares por meio de autorização , permissão e concessão.

Ainda, visando quebrar o monopólio da União, foram editadas leis esparsas, tais quais, a Lei nº 8. 977/95, que autorizou a prestação, por particulares, do serviço de TV a cabo; a Lei nº 8.987/95 que dispôs sobre o regime de concessão e permissão na prestação de serviço público e a Lei nº 9.295/96, denominada Lei Mínima das Telecomunicações, cuja principal função era permitir a exploração, pela iniciativa privada, de alguns serviços como telefonia móvel celular,

⁸ MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2º Ed., p. 19.

por exemplo.

É salutar mencionar que no ano de 1997 foi editada a chamada Lei Geral de Telecomunicações – Lei n. 9472 que previu a ANATEL- Agência Nacional de Telecomunicações, bem com trouxe que o serviço de telecomunicações poderia ser prestado respeitando tanto o regime privado (autorização) como o público (concessão e permissão), ou se submetendo o serviço a ambos os regimes. Tal lei, ainda, regeu acerca da desestatização de empresas federais com vista a melhoria dos serviços de telecomunicações prestados no país, inclusive a privatização teve seu ápice no Leilão da Telebrás ocorrido em 28 de julho de 1998.

Com a privatização, as telecomunicações foram o primeiro setor a trilhar todas as etapas estabelecidas pela Lei de Concessões (Lei nº 8.987/95), para atrair investimentos e, principalmente, atrair da demanda reprimida. Para atender essa necessidade, foram estabelecidas regras estáveis e claras, permitindo a iniciativa privada integrar esse processo de desenvolvimento da infraestrutura das redes de telecomunicação, e criada a agência reguladora do setor, a fim de fiscalizar e implementar as normas, além da própria venda da Telebrás.

Consumava-se, assim, a fase de implantação do novo modelo brasileiro de telecomunicações denominada de "duopólio",⁹ em que o Brasil foi segregado em quatro áreas, tendo sido concedida a permissão para que uma empresa atuasse, em cada região, em regime público e outra, no regime privado.

1.2 DESENVOLVIMENTO DA INTERNET

Invenção da agência governamental americana *National Science Foundation* (NSF), a internet nasceu em 1986, sendo chamada de NSNet e ARPANet, como um sistema em rede de incentivo a pesquisa e educação científica e, anos depois, lhes atribuíram sua atual denominação.

Inicialmente, sua implantação se deu por razões acadêmicas, limitando-se aos estudantes, professores e funcionários das universidades e das instituições de pesquisa. Decorreram anos sem que a implantação e desenvolvimento da rede em nosso país fosse realizada, especialmente em razão dos altos custos envolvidos na construção da infraestrutura.

Em 1989, os pesquisadores do Centro Europeu para Investigação Nuclear (CERN) Tim Berners-Lee e Robert Cailliau criam a World Wide Web (WWW), um integrador de

⁹ Disponível em: http://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialprivprod2/pagina_4.asp, acesso em 01 dez. 2017.

informações, que permite que permite a navegação por página de forma simples e em diferentes plataformas.

Iniciando-se na forma discada, a internet tinha como suporte a ligação telefônica e era operacionalizada por um provedor. Atualmente, a figura do provedor fundiu-se com a da prestadora de serviços de comunicação e, ao invés da conexão ser realizada via ligação telefônica, surgiu a rede banda larga, ampliando o acesso da população a esta tecnologia e, ainda, aumentando a velocidade de seu acesso.

Sua divulgação comercial, no Brasil, teve início em 1995, ano da criação do Comitê Gestor da Internet, o qual destinava-se a promover sua integração e coordenação no país. O incremento ao número de usuários de seu com o surgimento de novos provedores, deixando de ser estritamente acadêmico destinando-se a toda a população. Trata-se de época marcada por grande esforço do setor para promover a universalização dos serviços de telecomunicações e que repercutiu no padrão de comportamento da sociedade, a qual passou a ter acesso a informação de forma célere e direta.

A exemplo tem-se a instituição do Plano Nacional de Banda Larga (atualmente denominado Programa) em 2010, veiculado pelo Decreto nº 7.175/10¹⁰, o qual veiculou metas para melhorar a qualidade e extensão da cobertura das redes de telecomunicação, bem como a promoção da inclusão digital. Apesar de não ter sido integralmente cumprido, o esforço realizado pelos órgãos governamentais e iniciativa privada contribuíram ao desenvolvimento do setor.

Somando-se a isso, a tecnologia que permitia a telefonia móvel, consentiu, no início, viabilizar que o serviço de internet móvel seja direcionado para um aparelho celular ou modem específico. Essa mobilidade vinculou, em maior grau, a sociedade à conveniência que a rede lhes oferecia.

Após o momento de implantação da infraestrutura e difusão do serviço, a internet alcançou as camadas menos favorecidas da população, sendo regulado pela Lei 12.965/2014, norma que reconhece que este serviço deixou há muito tempo de ser considerado supérfluo e ganhou contornos de essencialidade na sociedade da informação.

É dizer, a evolução das telecomunicações importou no avanço de nossa sociedade. O que denominamos de sociedade da informação decorre, necessariamente, da possibilidade de conexão imediata e acessível à população. A convergência tecnológica é a tônica do

¹⁰ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7175.htm, acesso em 01 dez. 2017.

desenvolvimento desse setor, impulsionando o avanço das tecnologias com base em sua unificação.

1.3 CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA

A integração entre as redes de telecomunicações, de um lado, e a evolução tecnológica, do outro, permitiram que o consumo dos serviços prestados por esse setor inaugurasse o fenômeno da convergência tecnológica, o qual pode ser entendido, em linhas gerais, como capacidade de “prover diferentes comodidades por mesmo da mesma tecnologia e sob o mesmo regime jurídico.”¹¹

Dessa tendência decorre o desaparecimento das diferenças técnicas que ensejavam a necessidade das mais variadas modalidades de serviços de telecomunicações. As linhas que prestam um serviço de telefonia fixa hoje, não se distanciam na mesma medida que ocorria há dez anos atrás de um serviço de telefonia móvel, por exemplo. O rádio, disponibilizado nos aparelhos que sintonizavam na frequência emitida pela estação emissora, pode ser acessado pela internet. Importa, atualmente, que ambos objetivam o transporte dos sinais de áudio do emissor ao receptor, independentemente se esses elementos do processo comunicativo são fixos ou não.¹²

As redes de telecomunicações que antigamente destinavam-se a suportar uma modalidade de serviços são construídas e implantadas de forma integrada, tendendo a ser multisserviços, isto é, através de uma única interface o usuário pode acessar as informações de qualquer lugar e meio de comunicação.

Esse fenômeno já foi analisado pela Comissão Executiva da União Europeia, criada para promover seus interesses gerais, por ocasião de sua reunião em Bruxelas em 1997, que o definiu como a “capacidade de diferentes plataformas de rede para transportar serviços essencialmente similares, ou a combinação de dispositivos de consumo como o telefone, televisão e computador pessoal”¹³.

¹¹ MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2ª Ed., p. 45.

¹² MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. **Direito das telecomunicações**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 231.

¹³ Tradução livre do original: “the ability of different network platforms to carry essentially similar kinds of services, or the coming together of consumer devices such as the telephone, television and personal computer” **UNIÃO EUROPEIA. Green paper on the convergence of the telecommunications, media and information technology sectors, and the implications for regulation**. Bruxelas: Comissão Europeia, 1997, p. 9. Disponível

Trata-se da integração tecnológica com base na digitalização, tornando possível a transformação da voz, dos dados, das imagens e dos vídeos em linguagem única que são os bits, conformando as multimídias. A aproximação entre a informática e as telecomunicações, cujas origens reportam-se ao telégrafo, vem modificando a forma pela qual as pessoas consomem a informação.

Os livros deram, em certa medida, lugar aos *e-books*; a ligação telefônica pode ser realizada via programa conectado à rede de internet; as cartas foram substituídas por mensagens instantâneas via aplicativo; os filmes, imagens e vídeos são disponibilizados em sites; o conteúdo da TV por assinatura e, até mesmo, de algumas emissoras de televisão aberta, é integralmente disponibilizado *online*. A tendência mundial é esta: os mais diversos meios de comunicação serão suportados via internet.

A convergência dos dispositivos tecnológicos é constatada pela simples observação do aparelho celular. Atualmente, a precípua finalidade de conversar ao telefone não se revela a mais importante na aquisição de um aparelho. O consumidor verifica a capacidade de processamento e memória para que o dispositivo possa atender as suas necessidades.

Tirar fotos, filmar momentos, edição de foto e texto, notícias, jogos e demais atividades da indústria do entretenimento estão disponíveis em nossas mãos, em nosso aparelho celular, que hoje denomina-se de *smartphone*. Aliados a tecnologia, a indústria das telecomunicações propicia a troca de dados entre os usuários em alta velocidade, levando a informação quase que instantaneamente do emissor ao receptor da mensagem. As telecomunicações em sua veloz mudança causaram uma enorme transformação social: a vida empresarial e também a pessoal não se organizam sem internet, e-mail, celular.

Toda modernidade em telecomunicações apenas se tornou factível em virtude dos avanços tecnológicos envolvendo, dentre outros, maior capacidade das baterias, dos processamentos de dados e miniaturização dos componentes. Nesse caso, por meio do desenvolvimento da microeletrônica - tecnologia que criou o chip - e da digitalização, facilitou a comunicação entre eles e também dando origem à *Internet*.

Henten, Samarajiva e Melody¹⁴ informam que a convergência tecnológica não é uma novidade na história das telecomunicações, mas uma tendência presente desde seu surgimento.

em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/green-paper-convergence-telecommunications-media-and-information-technology-sectors-and>, acesso em 01 dez. 2017.

¹⁴ HENTEN, Anders; SAMARAJIVA, Rohan; MELODY, William. **Designing next generation telecom regulation: ICT convergence or multi-sector utility?** info, Vol. 5, 2003, pp 23-33. Disponível em: http://regulationbodyofknowledge.org/wp-content/uploads/2013/03/Henten_Designing_Next_Generation.pdf, acesso em 01 dez. 2017.

Foi a possibilidade de digitalização dos conteúdos que operacionalizou esse fenômeno e ofereceu, as distintas modalidades de serviços, a possibilidade de se complementarem entre si.

A digitalização dos conteúdos, por sua vez, somente foi possível pela invenção do circuito integrado e do microprocessador. Ao primeiro, cuja criação é atribuída a Jack Kilby e Bob Noyce em 1957, competiu reunir em uma única pastilha inúmeros transistores e diodos que estabeleciam conexões entre si e, ao microprocessador, a de conceber uma unidade central de um computador em um chip.¹⁵

Utilizando-se dessas invenções, o setor de telecomunicações os empregou, primeiramente, na comutação das chamadas – encaminhamento das ligações – e, posteriormente, em sua própria transmissão. Eis que criadas as centrais digitais de comutação de ligações, repercutindo, diretamente, em substancial redução do custo do serviço prestado. Novas redes de telecomunicações foram implantadas visando possibilitar a digitalização das transmissões de dados, as quais eram realizadas por comutação do tipo lógico, passaram a se basear em *softwares*.

Acoplada com a digitalização, outra tecnologia responsável por alavancar a convergência tecnológica foi o emprego de fibras ópticas nas redes de telecomunicações, fios flexíveis no interior dos quais se propaga um raio luminoso modulado para a emissão de sinais, resultando no incremento da capacidade de transmissão, velocidade e quantidade, e qualidade, pois praticamente eliminava a possibilidade de interferência eletromagnéticas externas.

Foi com o advento dessas tecnologias, especialmente sua produção industrial, que se estabeleceu a convergência tecnológica, sendo oportunizado ao usuário o acesso, simultâneo, a conteúdos de texto, imagem, voz, som e animação, a partir de uma única interface.

Paralelamente, observa-se o crescimento da utilização do *cloud computing*, tecnologia que, através da interconexão de grandes centros de processamento de dados espalhados pelo mundo, criou um espaço virtual sem fronteiras definidas. As tradicionais funções de um computador, o armazenamento de documentos, aplicações de *softwares* são mantidas em um provedor externo.¹⁶

Esse paradigma importa em relevante avanço rumo a convergência tecnológica: através desta tecnologia os usuários não se prendem mais a estações de trabalho e aparelhos físicos, pois a informação encontra-se numa nuvem digital e pode ser acessada de qualquer

¹⁵ DIAS, Lia Ribeiro; CORNILIS, Patrícia (Coord.). **Telecomunicações no desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Momento Editorial, 2008, p. 241.

¹⁶ DODD, Annabel Z.. **The essencial Guide to Telecommunications**. Prentice Hall: Nova Iorque, 5ª Ed., 2012, p. 25.

equipamento e local, desde que conectados à internet.

Da crescente demanda pelos serviços móveis de internet surgiram os serviços *over the top*, os quais podem ser denominados como as “prestações acessíveis pela internet e que, portanto, utilizam-se da rede mantida pelas operadoras de telecomunicação.”¹⁷ A sua prestação afasta o papel de intermediação, anteriormente exercido pelas operadoras de telecomunicação, e possibilita o contato direto entre o fornecedor do serviço e seu usuário.

Muito embora não instaurem o liame comunicativo sem o auxílio da internet, tais serviços contribuem para intensa redução do emprego das redes de telecomunicações para finalidades específicas, pois, através da conexão via protocolo TCP/IP, os prestadores oferecem um serviço substituto as ligações, difusão de sons e imagens, dentre outras facilidades. A exemplo do exposto tem-se os *softwares Whatsapp, Skype, Netflix, Instagram*.

Nessa conformidade, os consumidores finais estão declinando do uso das tecnologias que possibilitam a prestação, pelas operadoras de telecomunicação, dos serviços de telefonia, radiodifusão, TV a Cabo e outras modalidades para prestigiar a *internet*, concentrando o fluxo de dados eminentemente nessa atividade. A Agência Nacional de Telecomunicações registra a queda na contratação dos serviços de TV por assinatura¹⁸ e Telefonia¹⁹.

Essa tendência, além de sobrecarregar a infraestrutura responsável pela sua prestação, implica na maior onerosidade a ser suportada pelas empresas do setor de telecomunicação. Por se tratar de serviço de comunicação não medido, a internet fixa é cobrada pela velocidade da transmissão de dados contratada e não pelo seu volume, sistemática verificada somente na internet móvel.

Além disso, é vedado as empresas do setor realizar qualquer discriminação dos pacotes de dados contratados, conforme dispõe o art. 9º da Lei 12.965/2014, norma responsável pelo estabelecimento de princípios, garantias, direitos e deveres para a essa atividade, sendo denominada de Marco Civil da Internet.

As repercussões dessa tendência são verificadas, além da esfera fática, no plano regulamentar e tributário. O fornecimento de diversas facilidades por uma única interface tecnológica implica no desaparecimento das diferentes modalidades de serviços de telecomunicação e tendência de que ele seja oferecido por uma única prestadora, denotando a

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2º Ed., p. 50.

¹⁸ ANATEL. **TV por assinatura apresenta queda de 5% no ano de 2017**. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/institucional/component/content/article?id=1884>, acesso em 10 fev. 2018.

¹⁹ ANATEL. **Brasil registra redução de 7,6 milhões de linhas móveis em 12 meses**. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/institucional/component/content/article?id=1882>, acesso em 10 fev. 2018.

continua necessidade de regulamentação do setor. No plano tributário, a própria evolução da arquitetura e dos meios de transmissão altera radicalmente os conceitos estabelecidos e, por conseguinte, sua tributação.

Mascarenhas afirma ter a Emenda Constitucional nº 08 de 1995 inaugurado o reconhecimento jurídico da convergência, ao modificar a redação do art. 21, inciso XI.²⁰ Coteja-se as redações do texto constitucional:

Texto original	Modificações introduzidas pela EC nº 08/95
Art. 21. Compete à União: XI - explorar, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal, os serviços telefônicos, telegráficos, de transmissão de dados e demais serviços públicos de telecomunicações, assegurada a prestação de serviços de informações por entidades de direito privado através da rede pública de telecomunicações explorada pela União; XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, de sons e imagens e demais serviços de telecomunicações;	Art. 21. Compete à União: XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: a) os serviços de radiodifusão sonora, e de sons e imagens;

No texto original o constituinte mencionou, de forma exemplificada, os serviços de telefonia, telegráficos, transmissão de dados e demais serviços de telecomunicação; enquanto que a redação introduzida pela EC nº 08/95 aludiu ao gênero “serviços de telecomunicações”, de sorte que, do ponto de vista constitucional, só remanesceria a “distinção entre, de um lado, serviços de telecomunicações e, de outro, serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens.”²¹

²⁰ MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. **Direito das telecomunicações**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 232.

²¹ MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. **Direito das telecomunicações**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 233.

Verifica-se, contudo, que outra alteração foi inserta na CF/88 com esta emenda: a possibilidade de tais serviços serem explorados por empresas cujo controle acionário não seja de titularidade do Estado. O escopo dessa norma, a nosso ver, foi o de autorizar a outorga de concessões aos particulares, ainda que, por via indireta, represente a o reconhecimento jurídico desse fenômeno.

O citado Autor, cita como decorrente do processo de convergência o anexo à Resolução ANATEL nº 272, de 9 de agosto de 2001, revogado pela Resolução ANATEL nº 614, de 28 de maio de 2013, que regulamenta os serviços de comunicação multimídia (SCM), por ter unificado diversas modalidades e submodalidades de serviços específicos.²²

De 2001 para os dias atuais, a sua norma revogadora, veiculada em 2013, ampliou o escopo dessa atividade possibilitando, inclusive, a implementação da função de mobilidade, conforme se verifica do cotejo entre as definições das duas resoluções:

Resolução ANATEL nº 272/01	Resolução ANATEL nº 614/13
Art. 3º O Serviço de Comunicação Multimídia é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço.	Art. 3º O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.
Parágrafo único. Distinguem-se do Serviço de Comunicação Multimídia, o Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC) e os serviços de comunicação eletrônica de massa, tais como o Serviço de Radiodifusão, o Serviço de TV a Cabo, o Serviço de Distribuição de Sinais	§ 1º A prestação do SCM não admite a transmissão, emissão e recepção de informações de qualquer natureza que possam configurar a prestação de serviços de radiodifusão, de televisão por assinatura ou de acesso condicionado, assim como o fornecimento de sinais de vídeos e áudio, de

²² MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. **Direito das telecomunicações**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 232.

Multiponto Multicanal (MMDS) e o Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH).	forma irrestrita e simultânea, para os Assinantes, na forma e condições previstas na regulamentação desses serviços. § 2º Na prestação do SCM não é permitida a oferta de serviço com as características do Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC), em especial o encaminhamento de tráfego telefônico por meio da rede de SCM simultaneamente originado e terminado nas redes do STFC. § 3º Na prestação do SCM é permitida a implementação da função de mobilidade restrita nas condições previstas na regulamentação específica de uso de radiofrequência.
--	--

Como é de se esperar, as alterações normativas não acompanharam o tempo das tecnológicas e, durante determinado interstício, apesar as redes de telecomunicações utilizadas pelas concessionárias de telefonia permitirem a prestação de serviços de Rediodifusão, o art. 15 da Lei do Cabo (Lei nº 8.977/95) impunha restrição de razões concorrenciais para que tais serviços fossem outorgados ao mesmo particular, as quais constavam do contrato de concessão na cláusula 14.1. Eis o que constou do parecer elaborado pela Consultoria do Congresso Nacional acerca da possibilidade de serem distribuídos imagens e vídeos pelas concessionárias de telefonia:

A regulamentação do Serviço Móvel Pessoal, como é chamada a telefonia móvel, permite que, sob a mesma licença, as operadoras possam trafegar voz e dados. O SMP é definido pela Regulamentação da Anatel como um "serviço de telecomunicações móveis"; desta forma, qualquer conteúdo pode trafegar por suas redes. Assim, qualquer programação, mesmo que oriunda da radiodifusão, pode ser transportada pelas operadoras de telefonia móvel para seus assinantes utilizando-se a faixa de frequências que lhe foi licenciada para operar o serviço. Nessa prática, as operadoras não estão prestando um serviço de radiodifusão.²³

²³ NAZARENO, Claudio. **Desmistificando a Convergência - O Caso da Radiodifusão no celular**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007, p. 7. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e->

Essas restrições somente foram expurgadas de nosso ordenamento com a veiculação da Lei nº 12.485 de 2011 – Lei da TV por Assinatura -, a qual, no §18 do art. 37, possibilitou que as concessionárias de telefonia solicitassem a adequação de seu contrato de outorga “para eliminação das restrições que vedem a possibilidade de que a concessionária do serviço e suas coligadas, controladas ou controladoras prestem serviço de TV a Cabo.”

Em suma, a convergência tecnológica não importa, apenas, para a seara da engenharia e informática que oferecem os serviços de telecomunicações, pois dela decorrem transformações nos modelos regulatórios nacionais. O vácuo legislativo existente acarreta dificuldade tendo em vista a enorme gama de tecnologias que surgem atualmente. Todavia, não se deve reduzir a classificação dos serviços pela tecnologia empregada, devendo esta ser aliada com a qualificação do serviço de telecomunicação prestado.

A prestação de diversos serviços pela mesma empresa, não descaracteriza a sua natureza, a qual deve ser analisada para se concluir pela incidência do ISS ou ICMS, em conformidade com o arquétipo constitucional de cada imposto.

Diversos são os serviços que surgem da aproximação entre a informática e as telecomunicações, os quais devem ser cuidadosamente analisados para que se verifique a natureza da prestação com clareza, propiciando o perfeito quadramento do fato econômico a norma padrão de incidência.

2 SISTEMA JURÍDICO

Preliminarmente, cumpre-nos a incursão no nível linguístico para explicitar a acepção do Direito aqui tratada. Enquanto sistema comunicacional, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas, o Direito faz uso da linguagem para atingir o seu fim, sendo pertinente aclarar de que modo essa relação é operacionalizada.²⁴

2.1 RELAÇÃO ENTRE DIREITO E LINGUAGEM

O plano empírico formado pelos objetos reais, apresenta-se em dados brutos submetido as percepções sensoriais. Os acontecimentos deste plano, enquanto não recolhidos pela linguagem, não integram a realidade. Somente ao expressar-se por meio da representação sígnica é que os dados brutos alcançam o intelecto humano e passam a integrar a realidade, podendo ser conhecidos.²⁵

Conhecer denota a existência de uma relação entre um sujeito e um objeto em um determinado contexto. O conhecimento se revela na apreensão do objeto pelo sujeito mediante ato específico e forma correspondente, o que é alcançado, em sua plenitude, quando realizado um juízo de valor sobre as informações apreendidas, expresso em linguagem.

Na relação cognitiva, o sujeito cognoscente é quem pratica o ato gnosiológico a fim de ter acesso ao objeto. Assim, o objeto²⁶ trata-se da realidade a ser conhecida por meio da linguagem, nasce no momento em que dele se fala; e o contexto é determinado pela cultura.

²⁴ No sentido do exposto, Eros Roberto Grau nos ensina que: “Fato incontestável é o de que o direito é, fundamentalmente comunicação, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas. Daí a necessidade inafastável, de penetramos o nível *lingüístico* (*sic passim*) na prática das atividades próprias do profissional do direito.” (GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 5ª Ed., 2009, p. 222.)

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013, 5ª Ed., p. 08.

²⁶ Nota-se a diferença entre o objeto do conhecimento, aqui tratado, e o que existe na realidade. O objeto do conhecimento é tratado em seu sentido epistêmico como o “conteúdo de uma forma de consciência”; já o objeto real refere-se a “coisa-em-si” que é percebida pelos nossos sentidos. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2015, 6ª Ed., p. 15). Sobre a dualidade do objeto, Clarice von Oertzen de Araújo nos diz que: “A dupla face do objeto se apresenta por um lado como objeto dinâmico, e por outro como objeto imediato. O objeto imediato está contido no próprio modo de sua apresentação ou representação no signo, seria a primeira representação mental daquilo que o signo indica, o seu significado. O objeto imediato decorre de uma conexão com o objeto dinâmico, que é necessariamente existente, concreto, singular, agindo como força propulsora” (ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Incidência Jurídica**. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 19 - 20).

Verifica-se a interdependência entre o sujeito e o objeto, já que este só nasce mediante o discurso do primeiro e o sujeito, por sua vez, realiza o ato gnosiológico justamente para ter acesso ao objeto. É dizer, um inexiste sem o outro, existindo entre eles uma relação dialética.

Adverte-se, porém, que a relação cognitiva não é iniciada apenas com a presença do sujeito, objeto e contexto; a linguagem é o liame necessário para sua instauração. Até que o sujeito emita proposições acerca do objeto, este último sequer terá nascido. O conhecimento realiza-se, pois, com suporte na linguagem.

São essas as lições de Alaôr Caffé Alves²⁷, para quem “o conhecimento é uma tessitura conceitual, uma organização de relações abstratas que tem, como sustentação material, a linguagem”. Demarca-se, assim, que o conhecimento se revela na relação entre linguagens, e não da relação entre o sujeito e objeto.

Ao tratar do objeto do conhecimento, a Teoria dos Objetos²⁸ integra-o ao mundo da consciência²⁹, afirmando que ele pode situar-se em quatro regiões ônticas distintas, as intituladas ontologias regionais. Segundo essa teoria, sob a perspectiva do ser humano, irradiam-se espaços em que os objetos neles situados se distinguem a depender da existência empírica e da submissão aos atos de valoração.

Os objetos do conhecimento susceptíveis a experiência inserem-se na região ôntica dos naturais e culturais, ao passo que os irrealis se encontram entre os ideais e metafísicos. No que toca a possibilidade de sujeição aos atos valorativos, somente os objetos culturais e metafísicos atendem a esse pressuposto, já que os objetos ideais e naturais tendem à neutralidade axiológica.

Integram-se a classe dos objetos naturais, reais e neutros axiologicamente, os objetos físicos que, por serem postos no tempo e no espaço de forma universal, permitiram as ciências naturais generalizar a experiência e, a partir de inferências dedutivas, a declamação de leis universais.

Susceptíveis a experiência e possíveis de valoração, os objetos culturais advêm do universo da cultura, apresentando-se como “parcelas de um universo cuja aparência está refletida em uma percepção situada justamente de uma perspectiva específica e parcial da

²⁷ ALVES, Alaôr Caffé. Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico. *in*: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) et BRITTO, Lucas Galvão (Org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, 4.

²⁸ Elaborada por Edmund Husserl e, posteriormente, retomada por Carlos Cossio em seu livro *Ecologia do direito*.

²⁹ Edmund Husserl concebia o objeto do conhecimento como “algo dotado da possibilidade de ser captado pelas sensações e pelo intelecto.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 17.)

realidade”.³⁰ Originam-se na intersubjetividade e, por isso, diversamente dos objetos naturais, não são universais.

O universo cultural é próprio de uma sociedade, sendo vulnerável as mudanças que a coletividade vir a sofrer, o que proclama a necessidade de os objetos culturais instalarem-se em uma dimensão de alteridade, propondo-se a conhecer cada uma das perspectivas específicas e parciais da realidade pertencentes aos diversos povos e não postos em um tempo e espaço universais.

Além de suporte para o conhecimento, a linguagem, como seu objeto, situa-se região ôntica dos objetos culturais, caracterizando-se pela sua existência empírica e por ser susceptível de valoração. Seu acesso cognitivo se dá por meio do ato gnosiológico da compreensão, utilizando-se o método empírico-dialético³¹.

A Teoria dos Objetos, a partir de uma visão antropocêntrica, localiza os objetos do conhecimento em quatro ontologias regionais, em que o ser humano é o núcleo integrante de todas elas. Distinguindo-se pela sua existência empírica e possibilidade de submissão aos atos de valoração, o objeto do conhecimento pode encontrar-se na região ôntica dos objetos naturais, ideais, metafísicos e culturais, situando-se a linguagem neste último.

Sob a perspectiva do Neopositivismo Lógico, a linguagem é entendida como “instrumento do saber científico e, mais que isso, como meio de controle daqueles mesmos conhecimentos”³². A linguagem é suporte do conhecimento, seja como um meio para obtê-lo ou como uma ferramenta para controlá-lo.

Situada na região ôntica dos objetos culturais, a linguagem refere-se e pertence a determinada sociedade, ao seu universo cultural. Contudo, ela não é apenas uma decorrência da cultura: “é de fato o próprio fundamento da cultura”³³. Entre a linguagem e a cultura vislumbra-se uma implicação mútua, ambas são fundamentos e produtos uma da outra.

Utilizando-se da linguagem, o sujeito cognoscente acessa aos dados brutos existentes no plano empírico, de forma a constituir a sua realidade. Isto é, os dados brutos somente integram a realidade quando vertidos em linguagem. Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé: “O mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou

³⁰ ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Incidência Jurídica**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 21 - 22.

³¹ Para o conhecimento dos objetos culturais é fundamental o que o interprete perquirir da base material ao plano axiológico e, deste, ao plano empírico, por reiteradas vezes.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013, 5ª Ed., p. 27.

³³ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**, São Paulo: Ed. Cultrix, 6ª Ed., 1973, p. 18.

representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido”.³⁴

Nesse sentido, a linguagem constitui a realidade. Portanto, conhecer qualquer setor da realidade implica conhecer a linguagem dessa realidade.³⁵

As noções de linguagem e língua são indissociáveis, ao falar de uma, remete-se a outra. A linguagem compreende a capacidade do ser humano comunicar-se por meio dos sistemas sógnicos. A língua revela-se como sistema sógnico com regras pré-estabelecidas utilizados com finalidades comunicacionais.

Ferdinand de Saussure³⁶ fala sobre a relação destes conceitos ao afirmar:

Mas o que é a língua? Para nós, ela não se confunde com a linguagem; é somente uma parte determinada, essencial dela, indubitavelmente. É, ao mesmo tempo, um produto social da faculdade de linguagem e um conjunto de convenções necessárias, adotadas pelo corpo social para permitir o exercício dessa faculdade nos indivíduos.

Entende-se a língua como parte determinada e essencial da linguagem que compreende os sistemas sógnicos utilizados na comunicação. Individualmente considerada, emprega-se o sentido de idioma, a exemplo do português, inglês, mandarim.

Pode-se entender a língua como o código comum por meio do qual os sujeitos cognoscentes enviam e recebem as mensagens, fazendo uso da linguagem. Afirma-se, assim, que a realidade pode ser conhecida através da língua, cujas regras, uma vez observadas, levam com conhecimento.

O mesmo raciocínio se aplica ao direito. É por intermédio da linguagem que a realidade jurídica é criada e, o seu conhecimento, se dá através do uso do código comum pelos sujeitos cognoscentes, isto é, mesma língua. No mesmo sentido, Lourival Vilanova³⁷ afirma que:

O direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas. Mas a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a da Ciência-do-Direito que tem o direito positivo como objeto de conhecimento (dogmático).

³⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 12.

³⁵ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 2.

³⁶ SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. São Paulo: Cultrix, 27ª Ed., 2006, p. 17.

³⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 25.

Como objeto do conhecimento e da experiência, o direito pode ser isolado por meio de um método de sua escolha. Por ser essencialmente um sistema linguístico, que opera diante de enunciados prescritivos, o direito, na posição de objeto do conhecimento, passa a ser a linguagem-objeto de que falará a linguagem escolhida pelo sujeito cognoscente para sua aproximação. Pode-se dizer que o direito positivo fala sobre algo, que é a linguagem dos eventos sociais. Nesse segundo caso, o direito prescreve condutas, e não descreve seu objeto, caracterizando metalinguagem em relação à linguagem social.

Nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho, o “direito positivo é um corpo de linguagem com função prescritiva, que se dirige ao campo das condutas intersubjetivas com a finalidade de alterá-las. Configura-se como linguagem objeto em relação à Ciência do Direito e como metalinguagem em relação à linguagem social”.³⁸

A linguagem-objeto, portanto, é objeto de que fala a Ciência. No caso do Direito, trata-se do próprio direito positivo, o qual, por sua vez, é metalinguagem em relação à linguagem social. Com clareza, Clarice Araújo nos explica: “A linguagem inclui-se entre as instituições humanas resultantes da vida em sociedade. O direito é apenas uma das formas sociais institucionais que se manifesta através da linguagem, a qual possibilita e proporciona sua existência.”³⁹

O Direito é, pois, constituído pela linguagem. Quando se reporta a linguagem da realidade social, distinguindo os fatos que integram o sistema jurídico e os que não pertencem ao mesmo, o direito revela-se como uma sobrelinguagem. Trata-se de linguagem incidindo sobre outra, a fim criar a realidade jurídica.⁴⁰

Em verdade, não cabe ao sujeito cognoscente a tentativa de afastar o direito da linguagem, pois ela é a forma que possibilita ao direito atingir o seu fim: o de regular as condutas intersubjetivas. Considerando que a linguagem não toca os eventos do mundo real, a regulação das condutas subjetivas é operacionalizada por intermédio da retórica inerente à linguagem prescritiva, cujo conjunto forma o sistema jurídico.

³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses. 2ª Edição. p. 117.

³⁹ ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.19.

⁴⁰ Segundo Paulo de Barros Carvalho, “o direito oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo. A linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito), como participa de sua constituição (direito positivo), o que permite a ilação forte segundo a qual não podemos cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão”. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 9ª Ed., 2012, p. 57.).

2.2 SISTEMA JURÍDICO

Sistema é um complexo composto pela interação entre a sua estrutura e o seu repertório.⁴¹ Entendendo o direito como um sistema, pode-se afirmar ser ele formado por um conjunto de partes que se relacionam entre si, originando um todo unitário. As partes, unidades componentes do sistema, configuram o seu repertório, e as relações por elas formadas dão lugar à sua estrutura.⁴²

Noberto Bobbio entende o sistema como uma “totalidade ordenada”⁴³, e afirma que os entes integradores devem ter uma relação com o todo, bem como entre eles. Observa-se a presença de traços e requisitos comuns inerentes a qualquer sistema, devendo o qualitativo agregado ao signo sistema ser compatível com estes traços e requisitos⁴⁴.

Nesse entender, o Prof. Geraldo Ataliba preceitua que:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios utilitários, de alta qualidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob a perspectiva unitária, se denomina sistema. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.⁴⁵

O ilustre mestre Lourival Vilanova preceitua que “falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem”⁴⁶. Depreende-se dos conceitos anotados o caráter inter-relacional das partes que o compõem, bem como do todo com os demais sistemas. As constantes interações, intrasistêmica e intersistêmica, possuem potencialidade para conjugar alterações na parte e no todo.

⁴¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. São Paulo: Atlas, 2ª Ed., 1994, p. 165.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 5ª Ed., 2009, p. 137.

⁴³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 77.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 251.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968, p. 4.

⁴⁶ VILANOVA, Lourival apud BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 252.

O objeto de nosso estudo, como cientistas do direito, é o sistema jurídico o qual se correlaciona com os entes que o compõem, no caso, as normas jurídicas. Os seus elementos se relacionam de diversas formas, sob um princípio que as unifica.⁴⁷

Importa diferenciar o sistema jurídico do que pode ser entendido como ordenamento jurídico. Para elucidar a citada distinção, pertinente é a lição de Norberto Bobbio⁴⁸, mediante a seguinte indagação: um sistema poderia ser constituído por um ordenamento jurídico, quais as condições que possibilitariam essa relação.

Valendo-se da distinção entre os sistemas dinâmicos e estáticos, ressaltada por Kelsen, o citado Autor⁴⁹, asseverou que: quando se está diante de um sistema “as normas estão ligadas umas às outras, como proposições de um sistema dedutivo”, já no ordenamento jurídico “as normas que o compõem derivam uma das outras por meio de sucessivas delegações de poder”. Também conclui, em resposta a sua indagação, que os ordenamentos jurídicos são sistemas dinâmicos.

Ainda sobre a distinção entre ordenamento e sistema, o Prof. Paulo Ayres Barreto⁵⁰, considerando as lições de Alchorrón e Buligin, explana que o sistema do direito positivo é o conjunto de normas estaticamente consideradas, ao passo que o ordenamento jurídico é uma série de sucessivos sistemas ao longo do tempo.

Tais considerações nos levam a concluir que a definição de ordenamento é mais ampla que a definição de sistema jurídico: o primeiro contempla todas as normas jurídicas, ao passo que o segundo contempla somente as que contêm sanções. Essa perspectiva, contudo, são tão somente um modo de ver sobre o objeto evidenciando o seu aspecto dinâmico, mais adequado seria tomar os termos como sinônimos⁵¹, uma vez que ambos possuem um inequívoco foco sistêmico.

Para a operacionalidade do sistema jurídico, a presença dos axiomas da hierarquia e validade se mostram imprescindíveis, conforme verbera Paulo Ayres Barreto: “impende reconhecer que não há ordenamento jurídico que se possa estruturar sem a definição de sua

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método** São Paulo: Noeses, 2013, 5ª Ed., p. 218.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 78.

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 78.

⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos. In: *CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo Lógico Semântico*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 255.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed., 2015, p. 213.

hierarquia e do critério de reconhecimento da validade de suas unidades normativas. Hierarquia e validade não dois axiomas do direito posto.⁵²”

Sobre o axioma da hierarquia, Paulo de Barros Carvalho leciona que: “Sem hierarquia não há sistema de direito, pois ninguém poderia apontar o fundamento de validade das unidades componentes, não se sabendo qual deva prevalecer.”⁵³ Ainda sobre esse viés, Roque Antonio Carrazza diz que:

O ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente. Das inferiores, criadas por particulares (os contratos), às constitucionais, forma-se aquilo que se convencionou chamar de “pirâmide jurídica”. Nela, as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem respaldo de validade daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional⁵⁴.

Finaliza afirmando que a Constituição Federal “é o limite do Poder Público e o fundamento de todo o sistema jurídico”⁵⁵. A estrutura do direito é sistemática e hierarquizada, logo, suas normas encontram-se inter-relacionadas, exercendo recíprocas influências, além do que, sob pena de invalidade — e expulsão do sistema — devem encontrar fundamento naquelas situadas, respectivamente, em níveis hierarquicamente mais altos.

No que toca o axioma da validade, Aurora Tomazini de Carvalho⁵⁶ afirma que se pode entendê-lo como sinônimo de existência e de obrigatoriedade, sendo uma norma válida: “quando produzida por ato de vontade (manifestação do poder) disciplinado em outra norma de superior hierarquia e, em consequência disso, ela é obrigatória.”.

Em contraposição a este entendimento, Ávila⁵⁷ entende pela insuficiência da tradicional sistematização hierárquica e formal para dimensionar a complexidade das relações entre normas jurídicas e propor, de forma complementar a sistematização tradicional, um modelo circular, com interações bidirecionais entre as normas de diferentes hierarquias; complexo, com relações não apenas verticais, mas horizontais e entrelaçadas; gradual, com graduação na observância

⁵² BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 256.

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013, 5ª Ed., p. 223.

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017, p. 35.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio; **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros. 31ª Ed., 2017, p. 37.

⁵⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses. 2013, p. 705.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010, p. 29 e ss.

dos critérios de sistematização material; e cuja consequência preponderante está no plano da eficácia das normas.

Para a sistematização material, tem-se como axioma a coerência entendida como “exigência de uma conexão de sentido entre as normas como condição de possibilidade de conhecimento a ser preenchida na interpretação dos textos normativos, exigindo que se atendam condições formais (ligadas à coerência e completude) e substanciais de coerência.” É importante notar que a relação de dependência recíproca entre as proposições, bem como a presença de elementos comuns contribui para a coerência substancial do sistema.⁵⁸

As normas jurídicas são os elementos componentes do sistema jurídico, as quais podem ser conceituadas, segundo Roque Carrazza, como “um juízo estruturado na forma hipotético-condicional”⁵⁹. Alfredo Augusto Becker⁶⁰, referindo-se a regra jurídica, afirma que essa é uma regra de conduta predeterminada, ou seja, um instrumento para prever e impor um determinismo artificial ao comportamento (fazer ou não fazer) dos homens.

A norma jurídica, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, “é a expressão mínima e irreduzível (com o perdão do pleonasmo) de manifestação do deôntico, com o sentido completo”.⁶¹ Diante disso, as normas inseridas dentro do sistema interagem simultaneamente uma sobre as outras de forma a garantir a coerência sistêmica.

A unificação da interpretação das normas integrantes de um sistema é realizada por aquelas dotadas de maior carga axiológica, denominada de princípio. Ao tratar sobre o tema Paulo de Barros Carvalho explana as correntes doutrinárias sustentadas na atualidade e as sintetiza, ao fim, em quatro usos distintos para o termo ‘princípio’, a saber:

norma jurídica de posição privilegiada e forte caráter axiológico; norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.⁶²

As duas primeiras acepções tratam o termo princípio como uma norma; as duas últimas o conceitua como um valor ou critério objetivo. No seu entender, nossa realidade sistêmica

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010, p.29 e ss.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque. **Reflexões sobre a obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 16.

⁶⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 314.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed., 2015, p. 531.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed., 2015, p. 266.

confere aos princípios a significação de um valor ou critério objetivo, na medida em que consubstanciam diretrizes a serem seguidas.

Nessa esteira, o jurista conceitua os princípios como “*as linhas diretivas que iluminam a compreensão dos setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de agregação num dado feixe de normas*”.⁶³

Com fulcro na distinção dos princípios como valor e como limite objetivo, os princípios de nosso sistema jurídico podem, ainda, ser graduados de acordo com a carga axiológica de cada um. Os princípios entendidos como ‘valores’ contêm regra cuja magnitude do seu núcleo significativo influencia a orientação das cadeias normativas; são aqueles portadores de maior carga axiológica. Os valores eleitos, por sua vez, são os constitucionalmente proclamados e compartilhados pelos cidadãos.

Os princípios entendidos como limites objetivos são aqueles aplicados com a finalidade de assegurar os valores do sistema jurídico; sua operacionalização visa garantir a eficácia aos primados axiológicos do direito. Diz-se que os limites objetivos, diferentes dos valores, são positivados com a finalidade de concretizar certa meta do ordenamento, determinadas finalidades. Os valores, por sua vez, são a meta, os fins eleitos pelo ordenamento a serem perseguidos.

Nesse lastro, o Sistema jurídico é composto pelo conjunto de partes inter-relacionadas, cuja operacionalização impõe a existência dos axiomas da hierarquia e validade, e que dele resulta um todo unitário. Integram o sistema jurídico, por essência, as normas jurídicas, utilizadas como um instrumento para prever e impor o comportamento (fazer ou não fazer) dos homens, as quais, se fortemente dotadas de carga axiológica, podem ser denominadas de princípios, entendidos como ‘valores’ ou ‘limites objetivos’.

2.3 DO CARÁTER INSTRUMENTAL DO DIREITO

As unidades do sistema jurídico são as normas; já a estrutura são as relações que elas exercem entre si, de forma que uma norma não existe isoladamente. Assim, enquanto totalidade ordenada de normas jurídicas⁶⁴, o direito se apresenta como um “corpo de linguagem vertido sobre o setor material das condutas intersubjetivas”.⁶⁵

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*, pp. 267.

⁶⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 77.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 5ª Ed., 2009, p. 138.

Em outras palavras, o direito se mostra como um instrumento para a regulamentação das condutas intersubjetivas. Essa, por sua vez, é direcionada com vistas a realizar os valores erigidos no texto constitucional e compartilhados pelos cidadãos.⁶⁶ É dizer, através das normas jurídicas, o direito busca concretizar os fins e finalidades do ordenamento jurídico: os valores constitucionalmente proclamados.

Geraldo Ataliba nos esclarece ser: “o direito a técnica de ordenação dos comportamentos humanos. Daí seu caráter eminentemente instrumental. Não repugna, pois, que o instituto jurídico do tributo seja manejado tendo em vista finalidades ordinatórias.”⁶⁷

Denota-se, portanto, o caráter eminentemente instrumental do direito, na medida em que consubstancia o principal instrumento de realização das finalidades a que se propõe o Estado, investido do *imperium*.⁶⁸ Eros Roberto Grau destaca que “a finalidade é o criador de todo o direito, e não existe norma ou instituto jurídico que não deva a sua origem a uma finalidade”.⁶⁹

Por conseguinte, a fim de perquirir as finalidades constitucionalmente estatuídas, pode o Estado fazer uso de suas prerrogativas, incluindo a instituição e cobrança de tributo, desde que respeitados os princípios informadores do sistema jurídico. É nesse contexto que se situa o estudo da tributação.

Com efeito, o Estado Brasileiro é organizado sob a forma federativa, cujas necessidades financeiras são custeadas pela tributação, sendo a função precípua do tributo é angariar receitas suficientes ao custeio do Estado. Tais reflexões suportam a assertiva de que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal.

O Federalismo Fiscal Brasileiro foi instituído para garantir a autonomia financeira dos Entes Federados. Como leciona Geraldo Ataliba:⁷⁰

a autonomia política supõe, como condição, a financeira, só podendo se considerar realmente autônomo o governo que possa contar com fontes próprias de receita e suficientes ao cumprimento de seus desígnios próprios, e para tal mister elege como essencial a rígida distribuição de competências tributárias na Constituição.

⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 5ª Ed., 2009, p. 274.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 175.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p. 152.

⁶⁹ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. São Paulo: Malheiros, 6ª Ed., 2013.

⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, pp. 24-25.

A autonomia financeira dos Entes Federados é alcançada mediante a instituição de tributos, cujas competências foram rígidas e exaustivamente distribuídas pela Carta Constitucional. Registra-se, contudo, o entendimento divergente de Antônio R. Sampaio Dória⁷¹ e Luís Eduardo Schoueri⁷² no sentido de que não seria a outorga de competências o único meio para alcançar a finalidade apontada, podendo, por exemplo, se dar através de repasses constitucionalmente estabelecidos da União para os Estados e Municípios.

⁷¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação das Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p.15.

⁷² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Discriminação de Competências e Competência Residual**. In: *Direito Tributário, Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p.83.

3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Carta Constitucional atribui competência legislativa tributária às pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituírem normas de exação ou criarem normas de exoneração por meio da lei. As competências legislativas, em especial no que se referem a matéria tributária, foram rigorosa e exaustivamente distribuídas na Constituição Federal de 1988.

Ela não criou tributos, mas distribuiu a competência tributária para que os Entes Federados os instituíssem mediante lei e conforme processo legislativo constitucionalmente previsto, dentro dos limites previstos na própria Carta Magna.

A rígida e exaustiva distribuição de competências tributárias constante do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro foi inaugurada pela Constituição Federal de 1934, que já previa competências privativas à União, aos Estados e aos Municípios, deixando fragilizada a competência tributária residual. Segundo Geraldo Ataliba, “nenhum outro sistema constitucional tributário do mundo reveste tal característica”⁷³, as quais permaneceram nas Constituições posteriores e se encontram presentes na Constituição Federal de 1988.⁷⁴

Para Roque Antonio Carrazza⁷⁵, a competência tributária é “a faculdade de criar, ‘in abstracto’, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.” Paulo Ayres Barreto⁷⁶ assegura que a competência tributária é “uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22.

⁷⁴ Competência privativa: Artigos 153, 155 e 156 - atribuição com exclusividade aos Entes Políticos para criar impostos; Artigo 149 - atribuição à União para criar contribuições especiais; Artigo 149, § 1º - atribuição aos Estados, Municípios e Distrito Federal para criar a contribuição de previdência do funcionalismo público estadual, municipal e distrital; Artigo 148 - atribuição à União para a instituição de empréstimos compulsórios.

Competência residual: Artigo 154, inciso I - atribuição à União para instituir outros impostos; Artigo 195, §4º atribuição à União para instituir outras contribuições sociais de seguridade social.

Competência comum: Artigo 145, inciso I e II - atribuição a todos os Entes Políticos para a criação de taxas e contribuições de melhoria.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017, p. 597.

⁷⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 30.

A competência tributária pode ser definida, portanto, como a faculdade trazida pela Constituição Federal aos Entes políticos de editarem leis para criar, *in abstracto*, tributos, dentro dos limites constitucionalmente previstos.

O poder tributário dos Entes é limitado pelas regras e limites das competências tributárias outorgadas Constituição Federal, destacando-se a existência de real isonomia entre tais Entes em homenagem ao princípio federativo e a autonomia municipal e distrital. A norma de competência enuncia, pois, um duplo comando: ao autorizar um Ente a instituir tributo sobre determinada materialidade, veda que os demais gravem o mesmo fato. Desse modo, assegura a autonomia das pessoas jurídicas de direito público, devido ao fornecimento de meios para o financiamento do Estado.

Nada obstante, para parte da doutrina, não seria necessária tal repartição, pois a autonomia das pessoas jurídicas de direito público poderia se dar com a autonomia financeira obtida através da discriminação de renda.⁷⁷ Entendemos, contudo, de forma diversa, pois não há como se falar em federação sem a necessária repartição de competência legislativa e tributária.⁷⁸

Cabe destacar que a competência tributária não se confunde com a função arrecadatória de tributos conferida à Administração Pública, pelo contrário, é intimamente ligada à função legislativa de criação de tributos e esgota-se na lei, nascendo limitada pela Constituição Federal. A competência tributária se consume mediante a aptidão do Ente tributante de instituir abstratamente os tributos, não abrangendo as demais atribuições legislativas.⁷⁹

A competência tributária, conforme as lições de Renato Lopes Becho, é irrenunciável⁸⁰, não podendo ser disposta ou transacionada. Assim, já nasce limitada, pois, conforme José Souto Maior Borges, deve ser entendida como o resultado do desenho elaborado pelo constituinte de modo a definir o exercício do poder fiscal e os limites ao seu exercício.⁸¹

Ao outorgar a competência tributária a determinado Ente Político, a Constituição Federal impede que os demais Entes instituem exigência fiscal sobre o mesmo signo presuntivo

⁷⁷ Vide Luís Eduardo Schoueri e Antônio Roberto Sampaio Dória. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238; DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p.15.

⁷⁸ BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 10

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017, p. 601.

⁸⁰ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 234.

⁸¹ BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. IV Curso de Especialização em Direito Tributário, vol. I. São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

de riqueza, de modo que a criação de determinado tributo compete apenas aquele Ente tributante cuja competência tenha sido outorgada na Constituição Federal, nos moldes por ela definidos.

3.1 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária possui atributos essenciais e inerentes, quais sejam: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) inalterabilidade; (iv) irrenunciabilidade; (v) inciducabilidade; e (vi) facultatividade do exercício. Vamos analisar cada um deles.

A faculdade concedida aos Entes Federados para criação dos tributos foi constitucionalmente reservada a determinadas pessoas políticas, de modo que há exclusividade e, conseqüentemente, proibição de seu exercício pelos demais Entes. Ser privativa ou exclusiva implica dizer que ao mesmo tempo que a pessoa contemplada, e somente ela, pode criar tal tributo, é vedado às demais a instituição do mesmo tributo.

Nesse sentido, Geraldo Ataliba conclui que “quem diz privativa, diz exclusiva, quer dizer: excludente de todas as demais pessoas; que priva de seu uso todas as demais pessoas. A exclusividade da competência de uma pessoa implica proibição peremptória, erga omnes, para exploração desse campo”.⁸²

A privatividade, ou exclusividade, comporta exceção em razão da outorga de competência tributária à União para instituição dos impostos extraordinários e invadir a esfera dos outros entes políticos em caso de iminência ou no caso de guerra externa, nos termos dos artigos 147 e 154, II, da CF/88.

Paulo de Barros Carvalho⁸³ afirma que a exceção à regra afastaria tal atributo como caracterizador da distribuição de competência tributária. Pensamos de modo diverso, segundo as lições de Roque Antônio Carrazza⁸⁴, a exceção só confirmaria a existência da regra, não sendo razoável invalidá-la mediante uma única exceção.

A indelegabilidade se revela pela impossibilidade de outra pessoa política exercer competência outorgada a determinado Ente. As competências tributárias não podem ser transacionadas pelos Entes Federados nelas investidos, somente as pessoas autorizadas pela Constituição Federal é que podem instituir o tributo, sob pena de pôr em risco a rigidez do

⁸² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.106.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010, p. 272.

⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017, p. 771.

Sistema Tributário Constitucional brasileiro e o pacto federativo.⁸⁵ Em outros termos, cada um dos Entes federados detém parcela da competência tributária, sendo facultado o seu exercício, mas vedada a sua transferência para outrem.

A inalterabilidade, por sua vez, reporta-se a impossibilidade de vir a ser modificada, seja para sua supressão ou ampliação. Entretanto, respeitado o quanto previsto no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal, a competência tributária poderia ser prorrogada por Emenda Constitucional destinada a estabelecer diretrizes a serem seguidas pelos Entes Públicos para instituição e cobrança de determinados tributos.

A quarta característica é a irrenunciabilidade. Segundo tal atributo, decorrente da rigidez de nosso Sistema Constitucional, não é permitido aos Entes federados abdicarem de seu poder de tributar. É importante notar que inexistem exceções ao exposto e, ainda, que a irrenunciabilidade não se confunde com o não exercício da competência tributária pelo Ente tributante, como Tácio Lacerda Gama esclarece, pois, “uma coisa é, por decisão própria, alterar os termos da competência, abrindo mão da faculdade de, posteriormente, editar normas. Outra, bem distinta, é, simplesmente, exercer o direito de não exercitar a tal competência, não criando norma”⁸⁶.

A inciducabilidade, por seu turno, seria o atributo que garantiria a não afetação da competência tributária, caso não exercida, com o decurso do tempo. Enquanto vigente o atual ordenamento jurídico, resta assegurado aos Entes Federados o exercício do poder tributário que lhe fora outorgado pelo texto constitucional de 1988. Clássico exemplo dessa característica é da competência conferida à União para instituir o imposto sobre grandes fortunas, a qual, a despeito de não ter sido utilizada, não caducou.

Por fim, tem-se o controverso atributo da facultatividade de seu exercício, o qual consiste na inexistência de obrigação do Ente Público em criar a norma tributária, sem que, com isso, se renuncie a competência que lhe fora investida. Reportando-se ao exemplo anterior, a União Federal não instituiu o imposto sobre grandes fortunas, mas o texto constitucional lhes assegura tal possibilidade enquanto vigente for. É dizer, a aptidão da União para instituir a referida exação, não restou maculada pelo seu desuso justamente pelo exercício da competência ser facultativo.

⁸⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Abastecimento de água - Serviço público - Regime jurídico - Tarifas**. In: *Revista de direito público*, v. 55-56. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p.100.

⁸⁶ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para a teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

A inaducabilidade e a impossibilidade de renunciar à competência outorgada denotariam a característica facultatividade, pois, na medida em que a Constituição não estipula prazo determinado para seu exercício, pode a pessoa jurídica instituir o tributo quando lhe aprouver.

De outro lado, sustenta-se a obrigatoriedade do exercício da competência tributária impositiva, notadamente, quando se diz respeito à instituição de tributos de relevância nacional, a exemplo do ICMS. Não poderiam, assim, os Estados membros e Distrito Federal operar por omissão, em razão da discriminação do produto da receita do tributo.

A exemplo de tal posicionamento, Heleno Torres⁸⁷ afirma que observando o Sistema Constitucional Tributário sob a perspectiva da discriminação constitucional de rendas tributárias pelo produto, estaria a pessoa política obrigada a legislar, no mais breve espaço de tempo possível, criando receita *in abstracto*, sob pena de indiscutível inconstitucionalidade.

Argumenta o citado autor, que a facultatividade no exercício da competência afetaria o princípio do pacto federativo, na medida em que a opção política de certo ente federado afastaria o direito à receita do tributo dos destinatários do produto arrecadado. Nesse contexto, deveria a norma de competência ser exercida de plano, sendo possível, inclusive, o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade por omissão, para fazer valer o referido direito.

Todavia, entende-se que a decisão de criar um tributo é estritamente política, de sorte que o não exercício da competência por determinada pessoa jurídica não consubstanciaria uma inconstitucionalidade por omissão. Conforme verbera Roque Antonio Carrazza: “A não utilização, porém, por parte de uma pessoa política, de sua competência tributária não autoriza qualquer outra a dela tomar mão. Tal usurpação configuraria irremissível inconstitucionalidade.”⁸⁸

No plano infralegal, por sua vez, o seu exercício é obrigatório. Em razão da previsão constante no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o agente fazendário, por exemplo, está obrigado, uma vez verificada subsunção do fato à norma, a promover o lançamento tributário e, da mesma forma, está o Juiz a, distribuída uma demanda judicial, analisá-la e produzir norma individual e concreta por meio da prestação jurisdicional pleiteada pelo interessado.

⁸⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011, pp. 342-366.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017, p. 795.

3.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA VERSUS CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A Competência tributária, como acima conceituado, é a aptidão dos Entes Federados de legislar, produzir normas, em matéria tributária, o que não se confunde, em absoluto, com a capacidade tributária ativa dos Entes públicos de arrecadar tributos.

Com efeito, a competência tributária nos remete a um momento anterior à existência do próprio tributo, pois é a autorização na Constituição Federal para que Ente responsável por determinado tributo o institua. Diferentemente, a capacidade tributária ativa se verifica em momento posterior ao processo legislativo de criação do tributo pelo Ente autorizado pela Constituição Federal e da própria materialização do tributo.

A capacidade tributária ativa está interligada, assim, a possibilidade de o legislador eleger as pessoas que irão compor a obrigação instaurada no instante em que ocorre o fato previsto na hipótese normativa. Observa-se, assim, que o exercício da competência tributária cede lugar a capacidade tributária ativa. A primeira esgota-se com a edição da norma instituidora do tributo; já a segunda inicia-se após a ocorrência do fato impositivo.

Outra distinção que importar anotar é que, ao contrário da competência tributária, a capacidade tributária ativa pode ser transferida⁸⁹, conforme previsto no artigo 7º, *caput*, e parágrafo terceiro do Código Tributário Nacional, pois, conforme verbera Paulo de Barros Carvalho, “perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direito subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível”.⁹⁰

Em suma, os titulares da Competência Tributária são as pessoas políticas, vez que apenas elas possuem o poder legislativo com representação própria, ao passo que a capacidade tributária é a possibilidade de legislar sobre a matéria tributária, enquanto que outra diversa é a possibilidade de figurar como sujeito ativo na relação obrigacional tributária.

⁸⁹ Corroborar com o exposto os artigos 7º e 8º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. [...].

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 238.

Nesse passo, a capacidade de arrecadar tributos, nos termos do artigo 7º, caput, e §3º do Código Tributário Nacional é delegável; já a competência tributária, como dissemos acima, é indelegável e, ainda que não seja exercida pelo ente federado que recebeu a competência para tanto, não pode outro ente público se valer dessa inércia para instituir tributo fora do âmbito de sua competência.

3.3 ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL

No caso dos impostos, o constituinte outorgou as competências tributárias enumerando quais os fatos *signos-presuntivos* de riqueza poderiam ensejar a tributação⁹¹. Nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo, “a Constituição disciplinou, de modo exaustivo e minucioso, a matéria tributária, a ponto de mostrar-se, segundo a crítica de alguns, excessivamente detalhista neste campo”.⁹² Desta forma, delineou os contornos da incidência de cada imposto, elencando as respectivas hipóteses de incidência.

Para instituir a exação, faz-se necessário que o ente federado edite uma lei, discriminando os critérios que integrarão a norma-padrão de incidência da cobrança: os aspectos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.⁹³ A norma legal descreverá a conduta que, se praticada, ensejará a cobrança do imposto, e prescreverá a consequência, o quanto será pago e quem será o responsável pelo adimplemento, devendo a mesma ser editada em conformidade com os limites da competência que lhe foi outorgada.

A vinculação às normas e princípios constitucionais atinentes aos tributos, seja do legislador ordinário, seja do próprio Constituinte derivado, constitui garantia do contribuinte quanto aos limites da própria norma legal que definirá qual parcela de seu patrimônio poderá ser exigida pela pessoa política a título de tributo. Essa ordem, em conjunto com os princípios constitucionais tributários, proporciona ao Contribuinte um significativo grau de certeza sobre as exações que poderão ser exigidas, conferindo previsibilidade à tributação e, por conseguinte, consagrando o princípio da certeza do direito.

Delimitado com segurança, onde e como a norma instituidora de determinado tributo alcançará seus limites e produzirá efeitos no texto constitucional; se superado tais limites pelo legislador ordinário, o tributo será inválido. Os contornos constitucionais do sistema tributário

⁹¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 45.

⁹² BOTALLLO, Eduardo. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 30-31.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros. 16ª Edição. 2012. Pág. 32.

constituem limite intransponível pelo legislador complementar e ordinário, quando do exercício da competência tributária. As normas tributárias instituidoras dos tributos devem ser editadas em conformidade com a competência que lhes fora investida, devendo o legislador infraconstitucional:

Verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre a escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetros do aspecto temporal)⁹⁴.

A atuação do legislador ordinário é sobremodo restrita, cabendo-lhe somente aclarar os contornos definidos pela Constituição Federal, a qual já estabelece: o critério material, qual fato, ou conjunto de fatos, que pode ensejar a cobrança do imposto; critério pessoal, a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária; critério espacial, o âmbito de validade da lei tributária e critérios para definição do lugar de ocorrência do fato imponible; e critério temporal, o momento em que concretizado o fato imponible.⁹⁵

Ao exposto, Roque Carrazza⁹⁶ acrescenta que o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) também se encontraria balizado pelo texto constitucional. A base de cálculo, por mensurar a hipótese de incidência tributária, estaria ali delimitada, bem como a alíquota, por ter seus contornos limitados pelos princípios contidos na Carta Magna.

Com efeito, além de outorgar a competência tributária, a Constituição elegeu a materialidade dos tributos, estabelecendo um conteúdo semântico mínimo que demarca a atuação do legislador infraconstitucional ao institui-los. Em outros termos, encontra-se no texto

⁹⁴ CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros. 17^a Edição. 2015, p. 37.

⁹⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros. 17^a Edição. 2015, p. 37.

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31^a Ed., 2017, p. 39.

constitucional os contornos da norma-padrão de incidência de cada tributo,⁹⁷ razão pela qual Aires Fernandino Barreto afirma que o “*tributo se predeline na Constituição mesma.*”⁹⁸

Ao outorgar as competências tributárias, o constituinte indicou um fato com conteúdo econômico, os quais, nos Impostos, são sempre representados por verbo e respectivo complemento (“industrializar produto”, “circular mercadoria”), o que permite identificar, de forma automática, os obrigados ao pagamento do imposto (quem circula mercadoria, quem presta serviço).

São eles os impulsionadores de cada um desses fatos que, ao promoverem ou realizarem o fato descrito como signo presuntivo de riqueza e passível de exação fiscal, revelam a capacidade econômica imprescindível ao surgimento da obrigação tributária. Em respeito à capacidade contributiva⁹⁹, o sujeito passivo da relação tributária é a pessoa que realizou o fato indicativo, motivo pelo qual entende-se que a própria Constituição Federal indica o destinatário legal tributário de cada tributo.

Não se pode admitir, assim, que os conceitos jurídicos utilizados pela Constituição Federal para delimitar as faixas de competência tributária sejam alterados, sob pena de negar a exaustividade e a rigidez que caracterizam nosso Sistema Constitucional Tributário. A alteração dessa espécie modificaria por completo a discriminação constitucional de rendas.

Por este motivo, entendemos que o artigo 110 do Código Tributário Nacional seria de todo desnecessário, em razão da própria essência do Sistema Constitucional Tributário brasileiro. Como bem enfatizou Paulo de Barros Carvalho:

o imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. [...] A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade.¹⁰⁰

Entendemos, assim, que a Constituição Federal não apenas delimita a competência tributária, mas, em verdade, estabelece verdadeiro conteúdo semântico mínimo para balizar o

⁹⁷ Geraldo Ataliba também nos leciona que: “Por isso tudo é que, já na Constituição, se deduzem critérios idôneos para eleição (pela lei ordinária) da base de cálculo dos tributos. Tal lei, só será constitucional quando se comporte nos lindes dessa esfera de atuação autorizada constitucionalmente, abstando - se de indicar – como base – fatores que nada tem a ver com o objetivo fato submetido à tributação.” ATALIBA, Geraldo e LIMA, José Artur Gonçalves, Parecer Inédito, citado em LIMA, José Artur Gonçalves. Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 172.

⁹⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 1998, pp. 34.

⁹⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 22ª Ed., 2010, p. 138.

exercício de tal competência pelas pessoas jurídicas de direito público, que a exercem por meio do Poder Legislativo próprio.

3.4 DO PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Estabelece o artigo 146 da Constituição Federal a tríple competência de Lei Complementar em matéria tributária, pois somente este tipo normativo poderá dispor sobre os assuntos elencados pelo Constituinte originário no referido artigo, quais sejam: (i) conflitos de competência entre os Entes tributantes; (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar, e (inciso III) normas gerais em direito tributário.

O inciso I do art. 146 da CF/88 estabelece que é reservado à Lei Complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Este dispositivo constitucional tem como finalidade essencial orientar os Entes públicos na produção de normas tributárias, evitando a instituição de eventuais conflitos entre os Entes Federados, resguardando o próprio princípio republicano.

Para Antônio Roque Carrazza:

Por aí se vê que a lei complementar que alude o inciso I do art. 146 da CF tem basicamente o papel de orientar a produção legislativa das pessoas políticas, de modo a evitar conflitos de competência (na acepção ‘supra’) entre elas. Com isso, prestigia os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia do distrito federal, de fora parte contribuir para que venham reforçados os direitos e garantias dos contribuintes.¹⁰¹

Como cediço, a Constituição Federal dividiu a competência tributária entre os diversos Entes tributantes, de modo que cada um possui campo definido de atuação pela própria Carta da República. Essa rígida divisão constitucional, em regra, impediria a existência de conflitos entre as pessoas políticas para fins de tributação. Todavia, a interpretação do texto constitucional pode gerar ambiguidades e interpretações diversas, em especiais em determinadas matérias, denominadas como “zonas cinzentas”, como, por exemplo, a identificação de área urbana e área rural, para fins de IPTU e ITR, ou o consumo de alimentos em bares e restaurantes e a tributação por ICMS ou ISSQN.

¹⁰¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª Ed., 2017. p. 1.040.

Para essas situações, o próprio sistema constitucional tributário já definiu formas para superar esses “conflitos aparentes”, que se dá por meio das normas gerais em direito tributário estabelecidas por meio de Leis Complementares, e, no caso de manutenção do conflito, poderá o Poder Judiciário ser acionado para solucionar a lide.

Neste sentido, Renato Lopes Becho afirma que:

Não é correto supor a existência de conflitos de competência porque o próprio sistema jurídico oferece todas as soluções para dirimir os aparentes conflitos, quer na seara legislativa (por lei complementar), quer por decisões judiciais. O fato principal é: o próprio sistema jurídico constitucional aponta para a solução do problema, fazendo com que não se tenha um conflito, mas apenas a aparência de um conflito. Após a última palavra do Poder Judiciário, aquela insuscetível de recurso, não se tem mais conflito, e a decisão judicial final deve ser acatada.¹⁰²

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que o Constituinte estabeleceu a competência da Lei Complementar como meio de impedir a guerra tributária e conflitos de competência entre os Entes Tributantes, nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal. Confira-se:

O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a guerra tributária entre os Estados membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. [...] justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma [...] (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.247-MC, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno).

O inciso II do referido artigo 146 determina reserva da Lei Complementar para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Com efeito, o poder de tributar nada mais é do que a competência tributária das pessoas políticas já definida na Constituição Federal, ao passo que as suas limitações são os princípios e garantias também estabelecidos no corpo constitucional. Assim sendo, em regra, seria despicienda a sua posterior regulamentação por meio de Lei Complementar.

Ocorre que, em alguns casos, a própria Constituição Federal não definiu por completo a questão, deixando em aberto algumas questões, que serão regulamentadas necessariamente

¹⁰² BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 374.

por meio de Lei Complementar, como, por exemplo, a imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já definiu que “[a]s limitações ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária [...]. O art. 146, II, da CF/88 regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carentes de formal edição.” (Recurso Extraordinário nº 636.941, Relator Ministro Luiz Fux).

O inciso III do artigo 146 da Constituição Federal determina que “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” está sujeita à reserva de Lei Complementar. Para Renato Lopes Becho: [p]or normas gerais entendemos aquelas de conteúdo amplo e aplicação abrangente, intermediárias entre os princípios e as simples regras jurídicas, [...] que balizarão os institutos mencionados, impondo molduras para todos os Entes da Federação.¹⁰³

De fato, as normas gerais em direito tributário têm como objetivo explicitar os pontos mais importantes do sistema constitucional tributário, sendo consideradas como normas de integração do texto constitucional, complementando-o de forma a esclarecer a intenção do Constituinte e tornando efetivas as normas jurídicas constitucionais tributárias sem, é claro, ir além dos ditames constitucionais.

Desse modo, estabeleceu o Constituinte a competência legislativa do Congresso Nacional para dispor de verdadeiras normas nacionais que regulamentem as gerais em matéria tributária, definindo diversas questões.

Além disso, especialmente em razão do inciso III, surgiu discussões doutrinárias e jurídicas quanto a possibilidade de a Lei Complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, estando a doutrina dividida na corrente dicotômica e a tricotômica.

Com efeito, para Roque Antônio Carrazza, defensor da corrente dicotômica,

tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na constituição. Não pode inovar, mas, apenas, declarar. Para além dessas augustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem [...]. Para aceitarmos melhor essas posições, é necessário termos em conta que as competências tributárias das pessoas políticas foram perfeitamente traçadas e distribuídas pela Constituição.¹⁰⁴

¹⁰³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 375.

¹⁰⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª Ed., 2017, p. 578.

Neste mesmo sentido as lições de Geraldo Ataliba¹⁰⁵, para quem a Constituição é exaustiva e, deste modo, não haveria necessidade de que as matérias tributárias fossem regulamentadas por meio de Lei Complementar.

Percebe-se assim, que para estes renomados juristas, permitir que a União editasse normas gerais em matéria tributária, ainda que por meio de Lei Complementar, de rito qualificado, haveria uma frontal violação aos Princípios do Federalismo, da Isonomia entre os Entes federados, e da própria autonomia dos Municípios. Em outras palavras, possibilitaria que a União, de forma inconstitucional, se intrometesse em questões de competência exclusiva dos Estados, Distrito Federal, e Municípios.

José Souto Maior Borges¹⁰⁶ também criticava a utilização de Lei Complementar para regulamentar normas tributárias, pois, a seu ver, a exigência de rito especial e qualificado para sua aprovação não teria o condão de torná-la mais apta para regulamentar as questões tributárias.

Por outro lado, outra parte da doutrina defende a corrente tricotômica, a qual a validade da exigência prevista no artigo 146 da Constituição Federal, sob o fundamento de que foi evidente o intuito do Constituinte de designar que determinadas matérias seriam obrigatoriamente veiculadas por meio de Legislação Complementar, inclusive normas gerais de direito tributário, por sua relevância no ordenamento pátrio, em atenção do princípio da segurança jurídica.

Ao analisar o princípio da segurança jurídica, Humberto Ávila entende que:

de um lado, o princípio da segurança jurídica impõe a realização dos ideais de intelegibilidade, confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico; para que ele seja inteligível, as suas normas devem ser acessíveis, abrangentes e suficientes determinadas; para que ele seja confiável, as suas normas devem ser estáveis; e para que ele seja previsível, as suas formas devem ser antecipáveis.¹⁰⁷

Para a corrente tricotômica, não há qualquer invasão à competência tributária, pois a Lei Complementar deve apenas explicitar os pontos mais importantes e complexos do sistema tributário constitucional insculpido em nossa rígida Constituição Federal de 1988, sendo,

¹⁰⁵ ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios**. In: Revista de Direito Público nº 10, p. 46.

¹⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1975.

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. **Lei Complementar Sobre Normas Gerais**. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 157. p. 109.

portanto, considerada como norma de integração do texto constitucional, nunca o limitando, mas, sim, completando-o de forma a esclarecer a intenção do poder constituinte, tornando mais efetivas as normas jurídicas constitucionais tributárias.

Este é o entendimento de Luis Eduardo Schoueri, ao sustentar que “tendo em vista, outrossim, que nosso sistema federal elegeu uma rígida discriminação de competências, concluímos que é na lei complementar que se encontram os conceitos de cada imposto discriminado constitucionalmente.”¹⁰⁸

Por conseguinte, a despeito da crítica de importantes nomes do direito tributário nacional, percebe-se que o artigo 146 da Constituição Federal não implica invasão à competência tributária dos Entes tributantes, pois, em verdade, este diploma normativo tem como finalidade, em matéria tributária, destrinchar os pontos mais importantes e complexos do sistema tributário constitucional. São efetivas normas de integração do texto constitucional, nunca o limitando, mas sim o complementando, de forma tornar mais efetiva a própria Constituição Federal.

Por essa razão, temos que a afirmação de Roque Antônio Carrazza, de que “a Lei Fundamental Tributária não é o Código Tributário Nacional. A Lei Fundamental Tributária é a própria Constituição da República”¹⁰⁹, não é afastada pelo artigo 146 da Constituição Federal. Ao contrário, a Lei Complementar para definição das normas gerais em matéria tributária busca, apenas, dar efetividade aos direitos e garantias assegurados ao Contribuinte na Carta Magna.

A Lei Complementar busca solidificar os princípios Republicano, Federativo, da Isonomia e da Autonomia Municipal, estruturando regras básicas a serem seguidas por todos os Entes públicos, garantindo assim a segurança jurídica e a própria higidez constitucional, através de meios para evitar a utilização de interpretações equivocadas e distorcidas das diretrizes constitucionais, conforme Humberto Ávila.¹¹⁰

Assim, considerando que “o princípio da segurança jurídica, com seu corolário de proteção da confiança, submete o exercício do poder ao Direito, fazendo com que as pessoas possam prever, com relativa certeza, as consequências que advirão das situações jurídicas a que

¹⁰⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 114.

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 31ª Ed., 2017.

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. Lei Complementar Sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. RDDT nº 157.

rem causa”¹¹¹, temos que a Lei Complementar resguarda o princípio da segurança jurídica e previsibilidade que deve existir no ordenamento jurídico.

Esta questão já foi submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal, em precedente que analisou a incidência de ISSQN sobre determinados serviços. De fato, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 433.352/MG, julgado em 20/04/2010, em acórdão de lavra do Ministro Joaquim Barbosa, restou decidido que:

[a] observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genérica’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’.

Do mesmo modo, em um dos precedentes que deram origem à Súmula Vinculante nº 8, o Supremo Tribunal Federal expressamente reconheceu que o Código Tributário Nacional exerce a função de regulamentar as normas tributárias em matéria como efetiva Lei Complementar e, assim, regulamenta a questão de prescrição e decadência.

Portanto, as Leis Complementares como normas gerais do direito tributário, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, têm função de harmonização e uniformização dos conceitos e institutos do sistema tributário constitucional, as quais devem ser rigorosamente observadas pelos Entes Tributantes, dando plena eficácia à segurança jurídica.

3.5 SUJEIÇÃO PASSIVA

A sujeição passiva tributária, ainda que implicitamente, está prevista na Constituição Federal, em razão da exaustiva disciplina dos tributos na rígida Carta Magna. Isto porque, através da análise da materialidade de cada tributo prevista na Constituição torna-se possível identificar o seu sujeito passivo.

De fato, a Constituição Federal veiculou o arquétipo constitucional das exações tributárias e, assim, o fato imponível que deve ser realizado pelo contribuinte – e somente por ele – para o surgimento da obrigação tributária. A sujeição passiva direta decorre, necessariamente, do fato eleito como tributável pelo constituinte.

¹¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2017, p. 449 - 450.

Ao dispor sobre a materialidade dos tributos, especialmente sobre o núcleo (verbo) do critério material, designou constituinte o destinatário legal da norma-padrão de incidência. Inferência dessa ordem fundamenta-se no princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, §1º do Texto Constitucional.

Desse jaez, verifica-se ser pressuposto para o desencadeamento da relação jurídico-tributária, a ocorrência, no mundo fenomênico do fato imponible descrito no antecedente normativo da norma-padrão de incidência, a qual, relacionado ao contribuinte, denota sua capacidade contributiva. A exação deve recair sobre a pessoa que provoca, causa ou extrai proveito ou vantagem do fato eleito como “signo presuntivo de riqueza ou capital”.¹¹²

Em linhas gerais, a regra é que o sujeito passivo da obrigação tributária é eleito em conformidade com a hipótese de incidência do tributo, sendo ele o contribuinte legal, aquele que deve adimplir a obrigação tributária perante o fisco.

Percebe-se, assim, que, diante das limitações constitucionais impostas ao Estado em matéria tributária, somente podem ser compelidas ao pagamento de tributo as pessoas que se enquadram no arquétipo constitucional dos tributos, realizando o critério material da regra matriz de incidência tributária. A função da Lei Complementar, portanto, é apenas consignar, de forma clara e direta, o que está implícito na Constituição Federal.

Neste sentido, Renato Lopes Becho afirma que:

Por isso, entendemos que o legislador não tem liberdade de escolha do sujeito passivo da obrigação tributária. A Constituição já traz, implicitamente, o sujeito passivo dos impostos discriminados, com os dados para a sua identificação. Ela não é mero referencial para o legislador ordinário. O art. 146 ordena ao legislador infraconstitucional que edite lei complementar dispondo sobre vários institutos de direito tributário, inclusive definindo os contribuintes dos impostos discriminados constitucionalmente (inc. III, a).¹¹³

Portanto, nos termos dos artigos 146, III, *a*, e 150, I, da Constituição Federal, é o legislador o responsável por identificar o sujeito passivo da relação tributária, cuja definição deve respeitar o destinatário legal da norma implícito no arquétipo constitucional do tributo. Todavia, esta identificação deve ser, necessariamente, realizada por meio de Lei Complementar.

¹¹² BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Ed. Dialética, 3ª Ed, 2009, p. 442.

¹¹³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 3ª Ed., 2015, p. 542.

De fato, o artigo 146, III, da Constituição Federal estabelece reserva de Lei Complementar para dispor sobre as normas gerais em matéria tributária, inclusive quanto aos contribuintes dos tributos (alínea *a*), o que inclui, também, todos os casos de sujeição passiva indireta.

Quanto à sujeição passiva, nos termos do artigo 121, parágrafo único, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, sendo “contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” ou “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Quanto a sujeição passiva indireta, ela pode se dar por substituição e por responsabilidade. O debate sobre as modalidades de sujeição passiva indireta se revelam extensos e, mais importante, não guardam estreita relação com o objeto do nosso estudo. Interessa-nos, entretanto, a sujeição passiva indireta por substituição, uma vez que o substituto integrará a relação obrigacional tributária desde que instaurada.

As materialidades de cada tributo constituem fatos que denotam signos presuntivos de riqueza ou capital de determinada pessoa, sendo a exação exigida tão somente após a ocorrência deste fato descrito no antecedente normativo. Em respeito ao princípio da capacidade contributiva¹¹⁴, o sujeito passivo seria a pessoa que realizou o fato indicativo de signo presuntivo de riqueza ou capital, mas a lei pode eleger outra pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária.

Trata-se do fenômeno da repercussão jurídica do tributo, segundo o qual, a norma que impõe a terceiro a obrigação de recolher o tributo devido pelo contribuinte, sendo por ele ressarcido posteriormente. Em síntese, a repercussão jurídica do tributo se traduz em norma que outorga ao contribuinte o direito de repercutir o ônus financeiro do tributo sobre outrem.

É o que ocorre na substituição tributária. Por razões de praticabilidade¹¹⁵, o legislador elege como sujeito passivo outra pessoa que se relacione com a ocorrência do fato gerador do tributo ou com o sujeito que o realizou. Nesse cenário, a pessoa que praticou o signo presuntivo de riqueza é substituída pelo terceiro na obrigação tributária, na condição de substituto.

¹¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

¹¹⁵ Becker elenca quatro fatores: a impraticabilidade de fazer com que a realidade integral da riqueza de cada indivíduo integre a composição da hipótese de incidência da regra jurídica tributária; a possibilidade da repercussão econômica de qualquer tributo; a natureza macroeconômica da previsibilidade da repercussão econômica de cada tributo e a impraticabilidade da identificação do contribuinte de fato. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 586.

O substituto integrará a relação obrigacional tributária desde que instaurada, cabendo a ele efetuar o recolhimento do imposto e adimplir todas as obrigações acessórias perante a autoridade fiscal. Paulo de Barros Carvalho assinala:

Temos conhecimento, até agora, de que foi posto na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostentando a integral responsabilidade pelo *quantum* devido à título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o *debitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de “obrigações acessórias”.¹¹⁶

Em apertada síntese, sujeito passivo, em matéria tributária, é aquele apontado de forma genérica pelas normas jurídicas para suportar o ônus da tributação, isto é, a pessoa física ou jurídica que realizar a conduta descrita no critério material da regra matriz de incidência tributária, ou, então, a pessoa física ou jurídica a quem a Lei Complementar determinou o recolhimento do tributo, quando realizada a materialidade dele por terceiros.

3.6 DOS CRITÉRIOS DA NORMA PADRÃO DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

No processo de Positivização do Direito cabe ao aplicador dar concretude às normas gerais e abstratas existentes no ordenamento denotando-as semanticamente através da produção de uma nova norma jurídica¹¹⁷. As normas de superior hierarquia, dispostas na Constituição Federal, são o ponto de partida para que o operador do direito produza novas normas que lhes confirmem um maior grau de concreção, de modo a possibilitar a sua aplicação ao caso concreto.

Das normas gerais e abstratas veiculadas pela Constituição Federal, que outorgam competência tributária aos Entes Federados, retira-se o fundamento de validade para a produção de novas normas, também gerais e abstratas, as quais instituem os tributos, denominadas de normas padrão de incidência. Elas são estruturadas por meio de uma hipótese, descrevendo o fato hipotético, e um consequente, que prescreve a instauração da obrigação jurídica tributária.

Ao aplicador do direito, fazendo uso de procedimentos pré-estabelecidos em lei, cabe a denotação semântica dos elementos constantes da norma, a fim de produzir norma individual e

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed, 2015, p. 657.

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed., 2015, p. 334.

concreta que relate a ocorrência do fato hipotético descrito na hipótese e constitua a obrigação tributária prescrita no consequente da norma de incidência.

Compreender os critérios integrantes da norma tributária auxilia no exame do fenômeno da tributação, especialmente para se aferir o controle de legalidade frente a sua aplicação, pois quando seus aspectos mínimos e indispensáveis são colocados em destaque, a mensagem normativa torna-se mais clara.

Os aspectos da norma de incidência tributária já haviam sido estudados por Geraldo Ataliba,¹¹⁸ podendo ser elencados desta maneira: (i) a hipótese de incidência que contém a materialidade da exação; (ii) o critério pessoal – sujeito ativo e passivo; (iii) o critério temporal; (iv) critério especial e, por fim, (v) o critério quantitativo formado pelo binômio base de cálculo e alíquota.

A norma que institui o tributo é geral e abstrata, prevendo em seu antecedente os aspectos dos fatos econômicos possíveis de tributação e estabelecendo, no seu consequente, a instauração da relação obrigacional tributária de recolher a exação. No antecedente normativo, verifica-se a presença dos aspectos material, espacial e temporal; já no consequente da norma, figura o aspecto pessoal e o quantitativo.

O aspecto, ou critério, material reporta-se ao núcleo da hipótese de incidência, indicando a materialidade sobre a qual a exação deve incidir. É formado por um verbo mais um complemento, como: “auferir rendas”, “industrializar produtos”, “vender mercadorias” e também “prestar serviços” que podem ser de qualquer natureza, de transporte ou de comunicação.

O critério temporal precisa o instante que o fato econômico é considerado ocorrido, desencadeando o liame jurídico entre o Estado e o Contribuinte, cuja finalidade é o pagamento de determinada prestação pecuniária.

Por meio do aspecto espacial determina-se o âmbito territorial de atuação da norma tributária. Tal critério é limitado pelo princípio da territorialidade, balizando as fronteiras de incidência normativa segundo as do Ente instituidor da exação.

Já no consequente normativo, encontramos os elementos que nos permitem a identificação das relações jurídicas: o aspecto pessoal e o quantitativo. O aspecto pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo ou credor de um lado da relação e, sujeito passivo, devedor, do outro. Por outro lado, o quantitativo é formado pela conjugação de sua base de cálculo com a respectiva alíquota.

¹¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

3.7 DA COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO ICMS-COMUNICAÇÃO

A Constituição Federal atribuiu, em seu art. 155, inciso II, aos Estados e Distrito Federal competência para instituição do imposto sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

O perfilhado dispositivo constitucional autorizaria a instituição de cinco exações distintas, ainda que sob o mesmo rótulo - ICMS: (i) imposto sobre operações mercantis, isto é, sobre operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) imposto sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) imposto sobre prestação de serviços de comunicação; (iv) imposto sobre produção, importação, circulação e distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e; (v) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.¹¹⁹

Nossa análise voltar-se-á ao imposto sobre os serviços de comunicação – já que nos cumpre o exame de sua incidência no atual cenário de convergência tecnológica.

A tributação sobre os serviços na Constituição de 1988 foi outorgada aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, cabendo aos primeiros a instituição de impostos sobre os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal e, aos últimos, exigir o imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (ISS) não compreendidos na competência estadual. A autorização constitucional para que os Municípios possam instituir o imposto sobre serviços, encontra-se no art. 156, III da CF/88 e foi realizada de forma residual, adstrita aos serviços que não se submetem a incidência do ICMS e previstos em Lei Complementar Nacional.

A exaustividade e rigidez do sistema constitucional, que atribuiu as competências tributárias a cada uma das pessoas políticas de forma explícita e privativa, importa para limitar o poder de tributar dos Entes e garantir a sua autonomia no pacto federativo.

Autorizada a instituição de tributo sobre determinada materialidade, certo é que o Ente não pode exigir a exação sobre fatos alheios ao referido conceito e nem ocorridos fora dos seus limites territoriais, limitando sua ação frente às demais unidades federativas e aos indivíduos. A rigidez na demarcação das competências o assegura que nenhuma outra unidade federativa

¹¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 42 - 43.

poderá exigir o tributo de sua competência, propiciando-lhe os meios para o financiamento da atividade estatal. Trata-se, assim, de premissa fundamentação à manutenção do pacto federativo e dos direitos e garantia individuais do cidadão.

A minuciosa demarcação do campo de incidência do imposto estadual resulta na elucidação da materialidade do imposto municipal. Analisar o significado da locução adotada pelo constituinte é fundamental para a limitação da competência impositiva dos Entes, especialmente quando se fala na tributação sobre serviços. Isso porque caso o tributo venha a ser instituído aquém do limite semântico permitido pelo constituinte, resulta de opção política do Ente federado. Contudo, na hipótese de o legislador ordinário ultrapassar o campo demarcado de sua competência, estaria a legislação eivada de patente inconstitucionalidade “por invasão de competência alheia”.¹²⁰

A clara fixação do critério material e seu alcance semântico torna-se imprescindível para delimitar as zonas cinzentas da norma de competência tributária, elucidando o campo de incidência de cada exação. Nesse contexto, o significado da expressão “prestação de serviços de comunicação” é imprescindível para que se especifiquem quais fatos estão sujeitos a fazer nascer a relação jurídica que implica o recolhimento do ICMS-Comunicação.

Somente por esse processo de investigação semântica e pragmática do conceito para fins tributários é que “será possível identificar, com firmeza, o quadro de eventos que integram o critério material da regra-matriz de incidência desse imposto.”¹²¹

Portanto, para atingir o propósito desse estudo, resta-nos perquirir o significado do termo “serviço tributável” e o de “comunicação”, para, de posse dessas premissas, eliminarmos qualquer nebulosidade existente na demarcação do campo de incidência do ICMS-Comunicação.

¹²⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1ª Ed., 1965, p. 51.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, 5ª Ed, p.748.

4 PROCESSO COMUNICACIONAL

Neste capítulo, adentraremos numa investigação semântica do termo “comunicação”, inserido no contexto da teoria comunicacional. Assim, torna-se necessário isolar a estrutura do ato comunicativo e estudá-la visando sua perspectiva dinâmica, isto é, enfatizando o processo.

Analisaremos o fenômeno despido de suas complexidades, para que se possa elencar (ainda que teoricamente) uma sequência de eventos que levam a sua realização. Consequente, de posse dos fatores essenciais ao processo comunicação, procederemos a sua análise individual, denotando a sua essencialidade para os linguistas ou, ainda, para os engenheiros.

4.1 CONTEÚDO SEMÂNTICO DO VOCÁBULO “COMUNICAÇÃO”

Igualmente a maioria das palavras, o termo “comunicação” padece do vício de ambiguidade quando indefinido o seu campo de referência, de modo que seu significado varia a depender da ocasião e contexto em que pronunciado¹²². A polissemia do vocábulo revela-se tão intensa que, analisando-se em uma dimensão sociológica, Merten lhes atribuiu 160 definições.¹²³

O termo “comunicação” tem sua origem no latim, “*communicatio*”, que é o ato de repartir, de distribuir, literalmente “tornar comum”, logo, pode ser entendido como o ato de transmitir um fato que seja necessário tornar do conhecimento comum.¹²⁴ Se analisada pelo viés da perspectiva filosófica, emprega-se o vocábulo para designar “o caráter específico das relações humanas que são ou podem ser relações de participação recíproca ou de compreensão.”¹²⁵

Trazendo a investigação para o uso comum ou pragmático do termo, o Dicionário Michaelis relata que comunicação é (dentre outros) ação, efeito ou meio de se comunicar; é o

¹²² Alf Ross leciona que: “[...] a maioria das palavras são ambíguas, e que todas as palavras são vagas, isto é, que seu campo de referência é indefinido, pois consistem num núcleo ou zona central e um nebuloso círculo exterior de incerteza; e que o significado preciso de uma palavra numa situação específica é sempre em função da unidade total ou entidade: a expressão como tal, o contexto e a situação.” ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, trad. por Bini Edson. São Paulo: Edipro, 2ª Ed., 2007, p. 164.

¹²³ MERTEN *apud* SANTAELLA, Lúcia; NOTH, Winfried. **Comunicação e Semiótica**. São Paulo: Hacker Editores, 2004, p. 33.

¹²⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atual. por CARVALHO, Gláucia e SLAIBI FILHO, Nagib. Rio de Janeiro: Forense, 27ª Ed.1, 2007, p. 326.

¹²⁵ ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. por Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 5ª Ed. 2015, p. 188.

aviso; é a informação; a transmissão, é o “lugar por onde se passa de um ponto para outro”¹²⁶. De similar teor são as notas do Houaiss¹²⁷, que traduz a ideia de comunicação como a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, em que as informações são codificadas na fonte e decodificadas em seu destino, através do uso de signos convencionados.

Desde a origem do termo, o seu significado vem atrelado à transmissão de informações, podendo ser conceituada como o ato por meio da qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera), uma proposição (que se convencionou denominar de “mensagem”). Observa-se, assim, a formação da tríade do emissor, mensagem e receptor.

Dentro no contexto semiótico, Lúcia Santaella enumera três perspectivas em que o termo deve ser investigado: (i) como processo de comunicação; (ii) as teorias dos meios de comunicação e, por fim, (iii) como parte da realidade sócio-histórica humana.¹²⁸

O primeiro sentido descrito pela autora coincide com os tratados pelos léxicos e com a origem etimológica do vocábulo. Ele ressalta a ideia de ser a comunicação uma relação de troca que possibilita o intercâmbio de informação. Segundo Umberto Eco, o processo comunicacional como “a passagem de um sinal que parte de uma fonte, por meio de um transmissor, ao longo de um canal, até um destinatário.”¹²⁹ O foco no processo expõe a necessidade de uma análise dinâmica, voltada para o movimento da linguagem.

As teorias dos meios de comunicação centralizam seu exame no aparato técnico e socioeconômico de propagação da mensagem, considerando que o estudo da comunicação teria por escopo seus meios e a cultura que deles advém. Por fim, a comunicação como parte da realidade sócio-histórica, vertente intitulada como “comunicação social”, cuja temática de pesquisa busca refletir, essencialmente, sobre os fundamentos da vida em sociedade.

Dentre as acepções tratadas, a que converge com o objetivo desta investigação é a abordagem do fenômeno comunicacional como um processo, pois, através dessa perspectiva, é dado ao interprete compreender a estrutura do ato comunicativo e isolar os fatores fundamentais para sua realização.

¹²⁶MICHAELIS – **Moderno dicionário da língua portuguesa**. s. v. *Comunicação*. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

¹²⁷ Dicionário HOUAISS. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

¹²⁸ SANTAELLA, Lúcia; NOTH, Winfried. **Comunicação e Semiótica**. São Paulo: Hacker Editores, 2004, p. 36.

¹²⁹ ECO, Umberto, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 103.

4.2 PROCESSO COMUNICACIONAL

O exame da comunicação sob o olhar dinâmico, leva-nos a estudar as formas pelas quais ela pode ser operacionalizada. Desse modo, cada evento em que ocorre o fenômeno comunicativo distingue-se dos demais, tornando-se único. Porém, a partir da observação dos mais variados eventos, constata-se a presença de elementos comuns a todos, e a sua análise pormenorizada nos auxiliará a delimitar o alcance semântico do vocábulo em si.

Essa perspectiva de observação direciona a observação ao processo entendido no seu mais amplo sentido como os fatos que apresentam contínua mudança no tempo¹³⁰, sem a possibilidade de estabelecer uma sequência fixa de eventos, isolar seus elementos ou mensurar quando foi iniciado ou concluído. Diante disso, os ingredientes de um processo relacionam-se individualmente com os demais e com o todo e, como produto dessas relações, verificam-se modificações no “*status quo*” dos fatos previamente considerados.

A pretensão de analisar o processo e sobre ele se comunicar, revela a complexidade de descrever um fenômeno integrante da região ôntica dos objetos culturais, caracterizado pela ausência de universalidade e pela capacidade de ser submetido a ato valorativo. A impossibilidade de acesso ao evento em sua completude ressalta a necessidade de um corte metodológico.

Para produzir uma metalinguagem sobre o tema, faz-se indispensável despir o fenômeno comunicacional de todas as suas complexidades, nuances intrínsecas a realidade social e interpretá-lo, isto é, construir a realidade por meio da linguagem. Somente dessa forma se pode escrever sobre a fluidez do processo e concomitantemente isolar os seus elementos para pormenorizar o exame.

Muito embora cada processo comunicacional seja único, alguns elementos ganham relevo em seu desenvolvimento. Inúmeros foram os modelos elaborados pelos teóricos objetivando explicar o fenômeno comunicativo, reportamo-nos a três deles: Sheanon e Weaver, Umberto Eco e Roman Jakobson, somando as considerações de Paulo de Barros Carvalho.

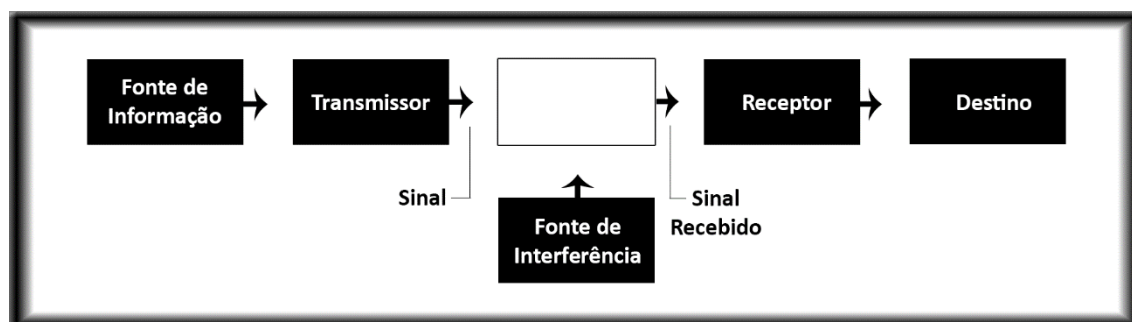
Sheanon e Weaver na obra “Mathematical Theory of Communication”, publicada em 1949, isolam cinco elementos como integrantes do processo comunicacional: (i) a fonte; (ii) o transmissor; (iii) o sinal; (iv) o receptor; (v) o destinatário; e a (vi) fonte de interferência.¹³¹

¹³⁰ BERLO, David Kenneth. **O Processo da Comunicação: introdução à teoria e à prática**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 23.

¹³¹ Sheanon e Weaver *apud* FISKE John. **Introduccion al estudio de la Comunicacion**. Colombia: Ed. Norma S.A., 1984, p. 19.

Tem-se um modelo simples e linear, o qual, apesar das críticas a ele tecidas, foi amplamente acolhido pela comunidade científica. Segue ilustração de seu modelo:

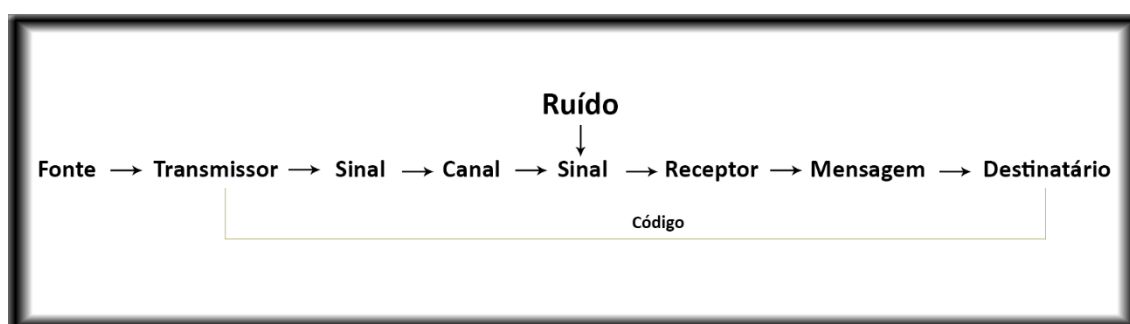
Figura 1: Teoria de Sheanon e Weaver



Fonte: Próprio Autor

Ao estudar o fenômeno da comunicação, Umberto Eco afirma ser necessário perquirir a sua estrutura fundamental, mencionando os seguintes elementos como integrantes desse processo: (i) a fonte; (ii) o transmissor; (iii) o sinal; (iv) o canal; (v) o receptor; (vi) a mensagem; (vii) o destinatário; (viii) o código e, por fim, (ix) o ruído.¹³² A fonte da informação enviará uma mensagem que, ao ser codificada pelo transmissor, viajará pelo canal, na forma de sinais elétricos, para o receptor decodifica-la, possibilitando que o destinatário tenha acesso a informação. Esta situação pode ser assim representada:

Figura 2: Teoria de Humberto Eco



Fonte: Próprio Autor

Ao interpretar o processo comunicacional, Roman Jakobson isola seis “ingredientes” como necessários à sua operacionalização: (i) remetente ou emissor; (ii) mensagem; (iii)

¹³² ECO, Humberto. **Tratado de Semiótica Geral**. Barcelona: Ed. Lumen, 5ª Ed., 2000, p. 58.

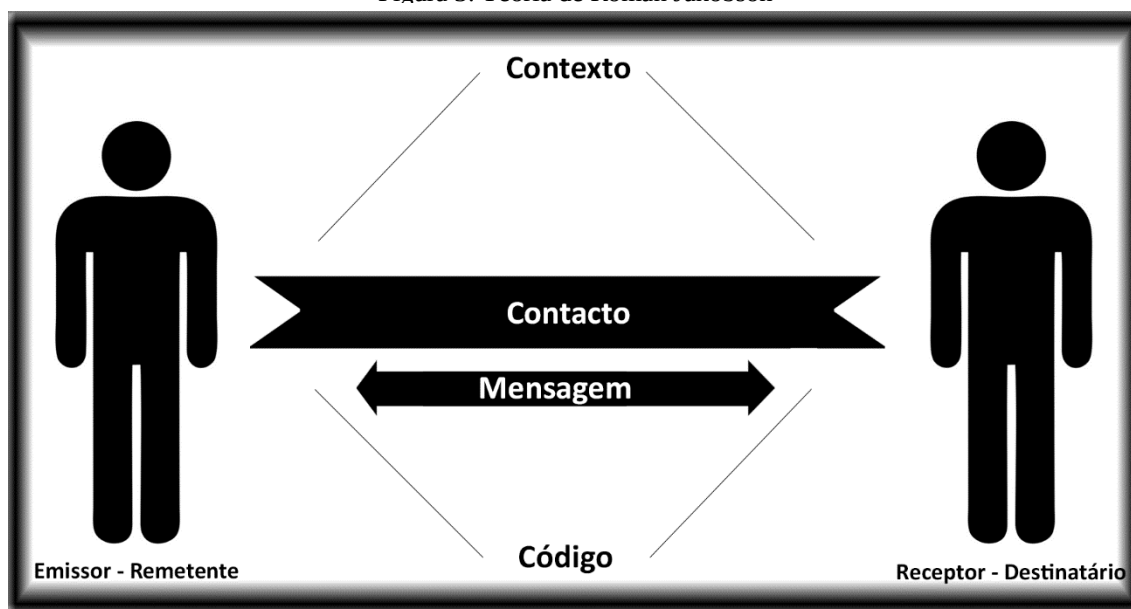
contacto (canal e conexão psicológica); (iv) código ou repertório; (v) destinatário ou receptor; vi) contexto.¹³³ Paulo de Barros Carvalho, com seu rigor terminológico, delimita a conexão psicológica, incluída no modelo de Jakobson no termo contacto, como um sétimo elemento.¹³⁴

A teoria de Roman Jakobson, ao enumerar os fatores constitutivos para que a comunicação se realize e detalhar as funções que o ato comunicativo realiza para cada fator, estabeleceu um elo entre a escola linguística que se dedica ao estudo da semiótica e a que se volta aos aspectos estruturais.¹³⁵ Em suas palavras, o fenômeno comunicacional pode ser descrito:

O REMETENTE envia uma MENSAGEM ao DESTINATÁRIO. Para ser eficaz, a mensagem requer um CONTEXTO a que se refere (ou “referente”, em outra nomenclatura algo ambígua), apreensível pelo destinatário, e que seja verbal suscetível de verbalização; um CÓDIGO total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um CONTACTO, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrarem e permanecerem em comunicação.¹³⁶

O Autor ilustra os seis fatores basilares a persecução de um ato comunicativo, na seguinte conformidade:

Figura 3: Teoria de Roman Jakobson



¹³³ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**, São Paulo: Ed. Cultrix, 6ª Ed., 1973, p. 123.

¹³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 104.

¹³⁵ FISKE John. **Introducción al estudio de la Comunicación**. Colombia: Ed. Norma S.A., 1984, p. 29.

¹³⁶ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. 26.ed. São Paulo: Cultrix, 2005, p. 123.

Fonte: Próprio Autor

Cada um desses fatores denota uma função da linguagem distinta, sendo elas a emotiva, referencial, poética, conativa, fática e metalinguística. Entretanto, o estudo dessas funções não se releva pertinente ao escopo deste estudo, razão pela qual deixaremos de adentrar no tema.

Cumprе advertir que a terminologia empregada para isolar a estrutura de um ato comunicativo nos diferentes modelos merece uma atenção especial, pois é empregada por vezes com significações distintas. Essa capacidade do mesmo vocábulo assumir mais de uma significação, presente na maioria das palavras, decorre da indefinição de seu campo de referência, como leciona Alf Ross¹³⁷. Desse modo, explanaremos sobre os fatores fundamentais à comunicação, na perspectiva adotada em cada modelo, a fim de elucidar as significações atribuídas por cada teórico.

4.2.1 SUJEITOS DO PROCESSO COMUNICACIONAL

Comunicar é o ato de transmitir a mensagem, difundir a informação. Nesse contexto, o intercâmbio da mensagem pressupõe a presença de dois interlocutores: o sujeito detentor da informação que se pretende transmitir, o emissor ou remetente; e aquele a ser informado, o receptor ou destinatário.

O primeiro é a fonte (remetente) da mensagem, segundo a nomenclatura empregada por Sheanon e Weaver e Umberto Eco, a pessoa que contém as informações a serem transmitidas, sendo o seu exercício de vontade consubstanciado em um ato de fala, que inicia o processo comunicacional; o receptor (destinatário) é o sujeito que se pretende informar, aquele que recebe a mensagem.

Caso o receptor apresente resposta a mensagem recebida, passará a ocupar a posição de emissor e o sujeito que originalmente seria o remetente, será o destinatário, o que evidenciaria uma relação comunicativa bidirecional. O fluxo de informações não seria único (do emissor ao receptor), admitindo-se a troca de mensagens fazendo uso do mesmo veículo e permitindo a alternância dos papéis entre o remetente e destinatário.

Situação distinta é a que o receptor não tem a capacidade de responder a mensagem recebida, porquanto a ação comunicacional poderia ser realizada apenas unidirecionalmente,

¹³⁷ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**, trad. por Bini Edson. São Paulo: Edipro, 2ª Ed., 2007, p. 164.

em razão da limitação de seu canal. O exposto operacionaliza-se na comunicação por difusão, a qual tem por escopo apenas propagação da mensagem, verificando-se o processo comunicacional apenas em um único sentido.

Cumpra-se notar que a função de codificar e decodificar as mensagens atribuída por Sheanon e Weaver e Umberto Eco ao transmissor e receptor, são realizadas pelos sujeitos da relação comunicativa descrita por Roman Jakobson – que é adotada por Paulo de Barros Carvalho. Jean Dubois já assinalava que:

3º O emissor, que é ao mesmo tempo a fonte de mensagem, o emissor propriamente dito, e também comporta os mecanismos de codificação e o próprio aparelho emissor. Diz-se que o emissor é um codificador, i. e., que seleciona no interior do código um número de sinais que permitem a transmissão da mensagem; 4º O receptor-descodificador. É ao mesmo tempo o aparelho que recebe a mensagem (ouvido ou rádio-receptor) e o destinatário propriamente dito da mensagem (cérebro humano, no caso da língua falada; ouvinte, no caso do rádio, etc.). O processo de descodificação faz-se no nível do receptor-destinatário pela ‘busca da memória’ dos elementos selecionados pelo emissor e que constituem a mensagem; [...]¹³⁸

Dessa forma, emissor (remetente) também seria um codificador da mensagem e o destinatário um descodificador, de modo que os elementos denominados por transmissor e receptor, segundo os modelos de Sheanon e Weaver e Umberto Eco, os quais integram o conceito de emissor (remetente) e destinatário de Roman Jakobson.¹³⁹

Nesse lastro, o processo comunicacional é composto necessariamente por dois sujeitos o emissor (remetente – fonte) e o receptor (destinatário), os quais, além de emitir e receber a mensagem, possuem a incumbência de codificar e decodificar a informação.

4.2.2 MENSAGEM E CÓDIGO

Considerados como elementos centrais ao processo comunicacional, a mensagem e o código relacionam-se diretamente com o objetivo de sua realização. Consiste a mensagem na informação que se pretende transmitir, isto é, o conteúdo de propriedade do emissor que será propagado ao seu destinatário; o código, também denominado de 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

¹³⁸ DUBOIS, Jean et al. **Dicionário de Linguística**. São Paulo: Cultrix, 10ª Ed., 1998, p.130-131.

¹³⁹ Ao descrever o processo comunicacional Roman Jakobson consigna que o remetente e o destinatário também podem ser denominados de codificador e decodificador da mensagem. JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**, São Paulo: Ed. Cultrix, 6ª Ed., 1973, p. 123.

de transformação (sintaxe) de signos”¹⁴⁰, assemelhando-se ao acúmulo de experiências dos sujeitos da relação comunicacional, uma espécie de memória.

No âmbito do processo comunicacional, a mensagem (proferida pelo emissor) será transformada em um código que deve ser total ou parcialmente comum ao remetente e destinatário. Assim, ao ser por este recebida, possa ser decodificada. Dessas anotações denota-se referir a mensagem ao conteúdo e o código a um sistema de uso comum pelos sujeitos que integram a relação comunicativa.

Do ponto de vista linguístico, transpondo-se os conceitos explicitados no item 2.1 deste estudo, o conhecimento a ser transmitido (instrumentalizado por meio da linguagem) consubstancia-se na mensagem; a língua seria o código comum que possibilita a compreensão das mensagens enviadas e recebidas; e o repertório seria o universo cultural do emissor e receptor.

O uso de um sistema sígnico comum ao universo cultural do emissor e receptor possibilita que o processo comunicacional atinja seu mais alto grau de eficácia: a compreensão da mensagem. Caso o emissor codifique a mensagem por meio desse sistema, que não pertença ao universo cultural do destinatário, ela será recebida, porém, não será absorvida, razão pela qual, seja para agradar ao outro sujeito da relação comunicacional ou para ser compreendido, o emissor busca empregar os termos do destinatário. Nesse contexto, Roman Jakobson assevera inexistir propriedade privada no domínio da linguagem: tudo é socializado.¹⁴¹

Em suma, a mensagem reporta-se ao conteúdo que se pretende transmitir, enquanto que o código é definido como “sistema ao qual a mensagem se refere e que lhe proporciona um significado.”¹⁴²

4.2.3 CANAL, SINAL E RUÍDO

Torna-se indispensável a transmissão da mensagem, o canal ou contacto, em linhas gerais, é o veículo, meio ou suporte físico do processo comunicação. Os primeiros teóricos a conceituar a expressão “canal de comunicação” foram Shannon e Weaver, que o definiu como

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 104.

¹⁴¹ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**, São Paulo: Ed. Cultrix, 6ª Ed., 1973, p. 23.

¹⁴² ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

“meio físico ou técnico de transmissão, através do qual sinais se movem a partir de um transmissor em direção a um receptor”.¹⁴³

No modelo dos citados autores, seria entre o transmissor, responsável pelo envio da mensagem da fonte, e o receptor, cuja função é a captação da mensagem enviada, que se notaria a presença do canal, verdadeiro instrumento viabilizador do contato entre os dois elementos. Por essa perspectiva, ainda que ausente a expressa alusão ao canal, nota-se que Shannon e Weaver admitem-no como parte do processo comunicacional.

No sentido que expomos, Umberto Eco¹⁴⁴ assinala que o canal é o elemento que proporciona a viagem do sinal emitido pelo transmissor para a sua captação pelo receptor, aqui utilizado em sentido diverso do destinatário.

O canal é o meio físico que carrega a mensagem codificada do emissor ao receptor, o qual, segundo as palavras de Clarice Araújo, pode ser entendido como “todo o suporte material que veicula uma mensagem de um emissor a um receptor através do espaço e tempo”¹⁴⁵ Trata-se, pois, da forma que é operacionalizada a comunicação, sendo considerado o “ar para o caso da comunicação verbal;”¹⁴⁶ ou, ainda, “assumir formas muito diversas: faixas de frequência de rádio, luzes, sistemas mecânicos ou eletrônicos diversos etc.”¹⁴⁷. Ao falar desse elemento, Roman Jakobson acresce ao mesmo as conexões psicológicas entre o remetente e o destinatário, denominando este conjunto de “contacto”.

Insertos nos modelos elaborados por Shannon e Weaver e no de Umberto Eco, os sinais são os estímulos físicos utilizados para efetuar a comunicação, isto é, os signos visíveis ou audíveis que conferem concretude a mensagem. Em comparação com o canal, Clarice Araújo¹⁴⁸ assinala que os sinais teriam um menor alcance semântico, pois o conceito de canal abrange o suporte físico por meio do qual o sinal venha a ser transmitido. Noutras palavras, os sinais estariam contidos no elemento canal.

Um outro elemento citado por Umberto Eco são os ruídos, os quais são verificados na teoria de Shannon e Weaver pelo nome de fonte de interferência. Tratam-se de potenciais avarias no canal que possam alterar a natureza do sinal emitido, seja impossibilitando a sua

¹⁴³ SHANNON & WEAVER *apud* SANTAELLA, Lúcia; NOTH, Winfried. **Comunicação e Semiótica**. São Paulo: Hacker Editores, 2004, p. 56.

¹⁴⁴ ECO, Humberto. **Tratado de Semiótica Geral**. Barcelona: Ed. Lumen, 5ª Ed., 2000, p. 58.

¹⁴⁵ ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 44.

¹⁴⁶ ANJOS, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 páginas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 76.

¹⁴⁷ ANJOS, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 páginas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 76.

¹⁴⁸ ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 52.

recepção ou dificultando-a.¹⁴⁹ Tem-se, igualmente, outro elemento intrinsecamente relacionado ao canal, o qual, pode ser entendimento como eventuais dificuldades examinadas no veículo que transportará a mensagem.

Verificados os conceitos de canal, sinal e ruído, esclarece-se importar ao nosso estudo a ideia de que o canal, como fator essencial a comunicação, indica a existência dos meios físicos que viabilizem o transporte dos sinais codificados do emissor ao receptor da mensagem.

4.2.4 CONTEXTO E CONEXÃO PSICOLÓGICA

Ao inserir o contexto como elemento imprescindível ao processo comunicacional, Roman Jakobson alude ao conjunto de circunstâncias físicas, sociais e psicológicas envolvidos no procedimento. A mensagem enviada pelo remetente ao destinatário refere-se a algo diverso de si mesmo, e é esse “algo diverso” o que intitulamos por contexto. Trata-se, pois, da realidade que circunscreve o fenômeno comunicacional.¹⁵⁰ A conexão psicológica é o emprego de funções cognitivas do emissor e receptor para o fim de expedir ou receber a informação transmitida, ou seja, a “concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e recepção da mensagem.”¹⁵¹

Em um processo comunicacional de veiculação de propaganda via outdoor, o destinatário da mensagem somente poderá recepcioná-la se integrar o contexto em que foi propagada, visualizando um dos anúncios. Entretanto, a coincidência dos contextos não é suficiente para que o fenômeno comunicacional se realize, tendo em vista que um cidadão pode se deparar com inúmeros outdoors e não depreender qualquer esforço para receber a mensagem. Por essa razão, os publicitários se esforçam para captar a atenção dos destinatários da mensagem elaborando anúncios criativos e inovadores, a fim de que o seu público-alvo empreguem suas funções cognitivas para receber o conteúdo objeto da comunicação, restando configurada a conexão psicológica.

Releva anotar que a conexão psicológica se inclui no modelo de Roman Jakobson no elemento contacto, que abrange o canal e os fatores subjetivos entre os sujeitos do processo comunicacional.

¹⁴⁹ ECO, Humberto. **Tratado de Semiótica Geral**. Barcelona: Ed. Lumen, 5ª Ed., 2000, p. 59.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 105.

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 105.

4.3 CRITÉRIOS CONFIGURADORES DO PROCESSO COMUNICACIONAL

Elucidados os conceitos dos elementos do processo comunicacional, resta-nos identificar quais deles são necessários à realização do ato comunicativo. Determinados fatores voltam-se a compreensão da informação, enquanto outros revelam-se essenciais para levar a mensagem do receptor ao destinatário.

A essencialidade desses fatores denota a sutil diferença entre a transferência da informação e a comunicação. Analisando o termo informação, seria ele o produto do processo comunicacional, e o ato comunicativo o processo que o origina¹⁵². Por essa acepção, a transferência da informação importaria necessariamente na realização do fenômeno comunicacional. Todavia, cumpre advertir ter ela uma amplitude semântica maior que a simples comunicação.¹⁵³

A distinção surgiu por ter os teóricos da teoria da informação convergido para um estudo quantitativo do tema, sobrelevando expressar matematicamente a quantidade de informação que se debruçam sobre os aspectos semânticos de interesse dos linguistas. Para os linguistas, a medida da informação é determinada pelo receptor, a depender de aspectos culturais e psicológicos que influenciam a sua compreensão, o que justifica a preocupação destes estudiosos com o contexto e a conexão psicológica.

Nada obstante, os teóricos da informação e os linguistas relacionam-se mediante uma óptica objetiva e subjetiva. Essa interessa aos linguistas, para os quais a compreensão da mensagem seria fundamental, já que se preocupam com as relações na comunicação; aquela é importante para os engenheiros, cujo objetivo é viabilizar o equipamento para a transmissão da mensagem, sendo irrelevante a sua absorção pelo destinatário.¹⁵⁴

Nessa medida, bastaria para a transferência da informação que a máquina estivesse apta a levá-la do emissor ao receptor; para o ato comunicativo, além de sua transmissão, considerasse imprescindível que a mensagem seja compreendida. Isso explica porque os linguistas entendem que são necessários fatores não constados nos modelos dos teóricos da informação:

¹⁵² ANJOS, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 p. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 74.

¹⁵³ BARRETO, Aldo de Albuquerque. A estrutura do texto e a transferência da informação. **DataGramaZero**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, jun. 2005. Disponível em: <<http://eprints.rclis.org/17638/1/DataGramaZero%20-%20Revista%20de%20Ci%C3%A7%C3%A2ncias%20da%20Informa%C3%A7%C3%A3o%20-%20Artigo%2001-2005.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

¹⁵⁴ ANJOS, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 páginas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 74.

enquanto os engenheiros entendem o processo comunicacional a fim de assegurar a transmissão dos sinais, eles acrescentam a estrutura elaborada a presença humana e a possibilidade de intercâmbio da mensagem.

5 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

A discussão sobre o conceito de serviços vem ocorrendo há algumas décadas. Bernardo Ribeiro de Moraes é o principal defensor de um conceito econômico de serviços, segundo o qual “a lei complementar pode colocar no rol dos serviços alcançados pelo ISS a venda de qualquer bem imaterial (serviço), pois todo resultado do trabalho não constituído em bem material será serviço”¹⁵⁵. A materialidade da exação resultaria da exclusão do que não estivesse abarcado no conceito de obrigações mercantis, isto é, daquela obtida de forma residual a partir de uma perspectiva econômica. Esta nos levaria a afirmar que o ISS gravaria a venda de bens imateriais. Contudo, mesmo se correta sob o enfoque econômico, não prospera juridicamente.

Conforme leciona Elizabeth Nazar Carrazza, o conceito de serviço, no nível da Constituição, não está, necessariamente, ligado à venda de bem imaterial.¹⁵⁶ O constituinte referiu-se a instituto próprio do direito privado para delimitar a materialidade das exações incidentes sobre a prestação de serviços (de comunicação ou de qualquer natureza) sem dispor que seu conceito, para fins tributários, seria diverso do empregado no âmbito do direito civil.

Com efeito, em se tratando de conceitos constitucionais, deve o intérprete perquirir se houve incorporação do termo com base em sua acepção jurídica preexistente ou a positivação de um conceito autônomo.¹⁵⁷ No caso em estudo, houve a incorporação do conceito preexistente no direito privado.

Afastar o conceito utilizado no direito privado, sem que a Constituição Federal o enunciasse de forma diversa, iria de encontro ao primado da segurança jurídica, prejudicando a coerência de nosso sistema jurídico. Além disso, comando legal de igual natureza foi positivado no art. 110 do CTN, dispondo que o conteúdo, alcance de definição de institutos, conceitos e formas de direito privado mencionados pelo texto constitucional para definir ou limitar competências tributárias, não poderiam ser alterados pela legislação tributária.

Aliomar Baleeiro ressalta:

¹⁵⁵ MORAIS, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 153.

¹⁵⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza não cumulativa do ISS** in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 19/20, 1982, p. 255–268.

¹⁵⁷ BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos constitucionais e competência tributária**. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 337-339.

Para maior clareza da regra interpretativa, o CTN declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e forma do Direito Privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonismo para dizer que as ‘definições’ e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do Direito privado, serão as deste, nem mais nem menos.¹⁵⁸

Diante do cenário circunscrito, a hipótese de incidência dos impostos a serem instituídos sobre a prestação de serviços deve, necessariamente, respeitar os limites do conceito de serviço firmado no direito privado.

5.1 CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL”

“Serviço” consiste em uma “obrigação *de fazer*” orientado a produzir utilidade para terceiro. Pontes de Miranda nos diz que “servir é prestar atividade a outrem”.¹⁵⁹ Prestar serviço é uma obrigação de fazer consistente no esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve o prestador.¹⁶⁰

O Direito Civil segrega as obrigações em duas, a depender se sua prestação¹⁶¹ visa a entrega de coisas ou fatos. As prestações consistentes na entrega de coisas ou bens, caracterizam as obrigações de dar, enquanto as que se traduzem por uma atividade pessoal do devedor, se intitulam de obrigações de fazer. Os ensinamentos de Washington Monteiro de Barros elucidam com excelência o cerne de tal distinção:

O *substratum* da diferenciação está em diferenciar se o dar ou o entregar é ou não consequência 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.¹⁶²

¹⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 10ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 445.

¹⁵⁹ MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado**, Tomo XLVII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1963, p. 3.

¹⁶⁰ José Eduardo Soares de Melo nos diz que: “O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de ‘fazer’, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”. MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Dialética, 3ª Ed., 2003, p. 33.

¹⁶¹ “Juridicamente, na terminologia das obrigações, prestação entende-se como ‘objeto da obrigação’, ou seja, aquilo que o devedor está obrigado a cumprir, a fim de que se libere da obrigação assumida. E a prestação tanto pode consistir na entrega de uma coisa, como na prática ou execução de um ato”. SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. atual. por CARVALHO, Gláucia e SLAIBI FILHO, Nagib, 27ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 1089.

¹⁶² *Apud* BARRETO, Aires Fernandino. **ISS, IOF e Instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 17.

As obrigações de dar têm por objeto a entrega de uma coisa, pelo devedor, ao credor, a fim de que este sobre ela adquira um direito. Portanto, consistem, em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente. Segundo as lições de Clóvis Beviláqua: “Obrigação de dar é aquela cuja prestação consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, seja para constituir um direito real, seja somente para facilitar o uso, ou ainda, a simples detenção, seja finalmente, para restituí-la a seu dono”.¹⁶³

De forma diversa, “as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega de uma coisa”¹⁶⁴, impondo a execução, a elaboração de algo até então inexistente. São estas que consistem num “serviço” a ser prestado pelo devedor, é dizer, numa produção, mediante esforço humano, de certa atividade material ou imaterial.

É importante ressaltar que nem todo esforço humano é serviço: o “serviço” é espécie do gênero “trabalho”. Diz-se que trabalho é todo o esforço humano; o serviço, por sua vez, é o esforço humano voltado para outrem. Noutros termos, o serviço seria um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros, o que nos leva a conclusão no sentido de que a tributação sobre a “prestação de serviços” recai sobre o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto.¹⁶⁵

Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁶ afirma que uma prestação de serviços é o exercício, por determinada pessoa, de um ato que tenha por objetivo a produção de uma utilidade para outrem, mediante remuneração. Caracteriza a prestação de serviços como bilateral e irreflexiva: a primeira mediante a necessidade de dois sujeitos para a sua existência; e a última por ser indispensável a distinção entre tais sujeitos. Por outros torneios, é imprescindível a presença do prestador e do tomador e nunca a mesma pessoa ocupará as duas posições. Lourival Vilanova elucida o exposto, ilustrando a relação irreflexiva da seguinte forma:

O conectivo dever-ser triparte-se em três relacionais específicos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Não entram na categoria de relacionais reflexivos, isto é, aqueles que satisfazem a forma lógica “x R x”, como “igual a”, “equivalente a”, “idêntico a”. Inexiste possibilidade lógica (e ontológica) de alguém juridicamente proibir-se a si mesmo, obrigar-se a si mesmo. O sujeito S não é credor de si mesmo, ou locador de si próprio. Se R interpretamos como “vendedor”, não se dá a forma “SRS”. Todo relacional deôntico no direito é entre sujeitos diferentes, como termos de relação estatuída. Por isso, a relação conversa (ou inversa), ainda que implicada pela

¹⁶³ BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. Rio de Janeiro: Ed. F. Alves, 9ª Ed., 1957, p. 54.

¹⁶⁴ NONATO, Orozimbo. **Curso de Obrigações**, v. I, Rio: Forense, p. 287.

¹⁶⁵ BARRETO, Aires F.; **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 3ª Ed., 2009, p. 29.

¹⁶⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2013, 5ª Ed., p. 685.

relação direta, dela difere. A relação vender tem a conversa comprar. Não há vendedor sem comprador: os termos são correlatos.¹⁶⁷

Não se compreende no conceito de serviços tributáveis o trabalho realizado para “si próprio”, já que desprovido de conteúdo econômico, inexistem serviços tributáveis por impostos sem a existência de terceiro, dele destinatário.

Os serviços prestados em regime familiar, os altruísticos, os desinteressados e os filantrópicos, também por lhes faltar conteúdo econômico, não são alcançados pela tributação. O trabalho efetuado em relação de subordinação, seja a empregador privado ou poder público, também não se inserem no conceito de serviço tributável, já que seu conteúdo econômico é excluído em razão de seu cunho alimentar.

Tais conclusões reafirmam o princípio da igualdade, o qual, no que se refere aos impostos, se traduz pela observância da capacidade contributiva. Para ser tributável, a prestação de serviços há de visar uma contrapartida, compensação ou remuneração, dado que as exigências do princípio da isonomia, aferível pela capacidade contributiva de cada qual, impedem que seja gravada com imposto “a prestação de serviços” sem conteúdo econômico.

Ausente o conteúdo econômico do serviço, inexistente qualquer signo-presuntivo de riqueza a ser tributado. É justamente o conteúdo econômico que denota a capacidade contributiva¹⁶⁸ do prestador do serviço, o que evidencia ser ele pressuposto autorizador do exercício da competência para sobre ele exigir o tributo. Geraldo Ataliba verbera ser este “o único critério objetivo de igualação dos encargos. Sem ele, a lei tributária passa a ser arbitrária, não isonômica e, pois, inconstitucional.”¹⁶⁹

Não se incluem em tal conceito, ainda, o serviço prestado em decorrência de relação empregatícia, regida pelas normas de Direito do Trabalho, e o serviço público¹⁷⁰, o qual

¹⁶⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Ed. Noeses, 4ª Ed., 2010, p. 76.

¹⁶⁸ Em se tratando da capacidade contributiva, necessário é distinguir o seu sentido absoluto do relativo. Em sentido absoluto, refere-se à necessidade de que a exação tributária recaia sempre sobre um fato signo-presuntivo de riqueza, ou seja, um fato que demonstre a manifestação de riqueza. Tratando-se de sua acepção relativa, esta versará sobre a parcela da riqueza que está apta a ser tributada, de modo que, ao exigir a cobrança, se deve observar o quantum de riqueza pode ser consumido. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 4ª Ed., 2012, p. 38.

¹⁶⁹ ATALIBA, Geraldo *apud* BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 3ª Ed., 2009, p. 30.

¹⁷⁰ O serviço público não se inclui no conceito constitucional porque é subsumível a regime de direito público, estando excluído por força da alínea "a", do inciso IV, do artigo 150 da CF/88, que estabelece a imunidade tributária dos serviços públicos. Por isso, nem a lei complementar, ao definir serviços, pode incluir serviços públicos entre os tributáveis pelo ISS; nem pode o legislador ordinário elegê-los como hipótese de incidência desse Imposto. Todavia, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela incidência do ISS sobre serviços notariais e de registro público, nos autos da ADI nº 3.089, DJe de 31/07/2008. Apenas o Ministro Carlos Ayres Britto entendeu pela ilegalidade da cobrança, por vislumbrar a imunidade de tal prestação. Os outros não vislumbraram tal vício, já que

submete-se ao regime de direito público, sendo albergado pela imunidade do art. 150, inciso IV, alínea “a”.

Em resumo, nem toda prestação de serviço é tributável, para assim o ser, se faz necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) ter cunho econômico; (ii) ser produtiva de utilidade para terceiros; (iii) tratar-se de um esforço pessoal, consubstanciado num fazer, traduzido num ato ou conjunto de atos; (iv) ser em favor de outrem, isto é, uma obrigação irreflexiva; (v) não configurar relação de emprego; e (vi) reger-se pelo Direito Privado.

Diz-se, portanto, que

serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa, desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho, que alguém não desempenha para si mesmo. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível o dizer-se que se fez um trabalho para si mesmo, não o é afirmar-se que se prestou serviço a si próprio.

Pode-se, portanto, inicialmente, conceituar serviço como todo o “esforço humano desenvolvido em benefício de outra ou outras pessoas.”¹⁷¹

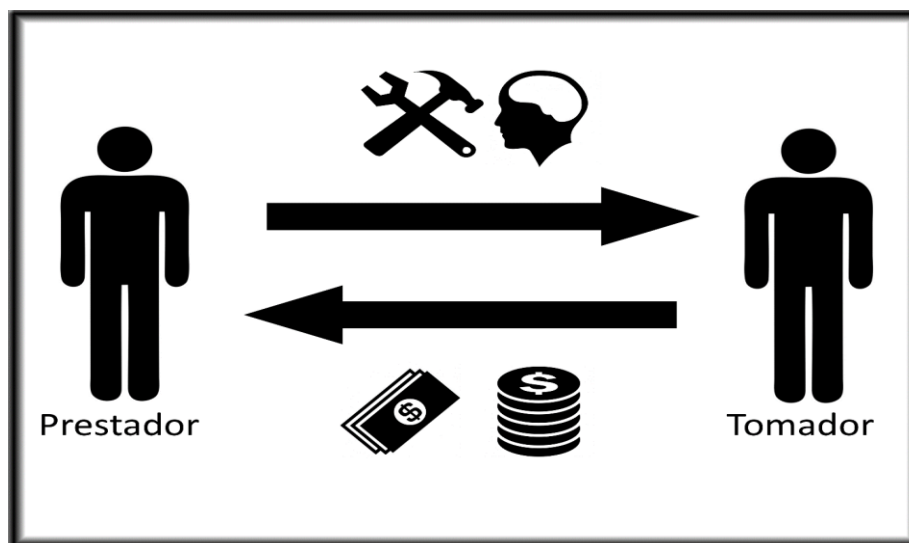
Aires Fernandino Barreto, define serviço tributável como “[...] o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração”.¹⁷² Podemos ilustrar tais afirmações da seguinte forma:

constam nos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Dentre os argumentos está, principalmente, aquele que diz que o serviço notarial e de registro é uma atividade estatal delegada, mas, sendo atividade privada explorada economicamente por particular, nada impede a cobrança do ISS.

¹⁷¹ Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto. **ISS na Constituição – Pressupostos Positivos – Arquétipo do ISS** in *Revista de direito tributário*. São Paulo, v. 10, n. 37, p. 29-50, jul./set. 1986.

¹⁷² BARRETO, Aires F.; **ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”** in *Revista de Direito Tributário*, n. 81. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 187-200.

Figura 4: Serviço tributável



Fonte: Próprio autor

Convém, por fim, registrar o brilhante raciocínio de Elizabeth Nazar Carrazza para alcançar o conceito do vocábulo “serviços” disposto na Constituição Federal, que se submete a incidência do imposto municipal. A seu ver, a definição de serviço tributável pode ser depreendida da oposição ao conceito de serviço público, enunciando-o como “a prestação ou fruição de uma utilidade, material ou imaterial, por uma pessoa, física ou jurídica, sob o regime de direito privado.”¹⁷³

Argumenta que serviço público¹⁷⁴ é de execução obrigatória pela Administração Pública, ou por quem lhe faça às vezes, voltado a prestação ou fruição de uma utilidade material ao interesse público, devendo ser desempenhado segundo os ditames legais. Diversamente, os serviços tributáveis decorrem da autonomia de vontades e da igualdade das partes contratantes, inserindo-se no mundo dos negócios e volta-se a produção de prestação ou fruição de utilidade material ou imaterial.

¹⁷³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza não cumulativa do ISS**. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 19/20, 1982, p. 255 – 268.

¹⁷⁴ O conceito de “serviço público” empregado pela Autora é o conceituado por Celso Antônio Ribeiro de Mello, que o define como “a atividade consistente na oferta de utilidade ou comodidade material fruível singularmente pelos administrados que o Estado assume como pertinente a seus deveres em face da coletividade e cujo desempenho entende que deva se efetuar sob regime jurídico de direito público, isto é, outorgador de prerrogativas capazes de assegurar a preponderância do interesse residente no serviço e de imposições necessárias para protegê-lo contra condutas comissivas ou omissivas de terceiros ou dele próprio gravosas a direitos ou interesses dos administrados em geral e dos usuários do serviço em particular” MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Serviço Público: conceito e características**, p. 12. Disponível em: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2544/5.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

Com efeito, o conceito de “serviço tributável” é materialmente dotado de maior amplitude que o de “serviço público”, pois contempla, além da utilidade material, a imaterial.

Muito embora o realize por metodologia distinta, importa também por essa perspectiva, quando a autora refuta que os impostos sobre serviços, especialmente o ISS, gravaria a venda de bens imateriais. Pouco importa para a incidência dos impostos sobre serviços, notadamente para o ISS, se o resultado da prestação será um bem material ou imaterial, ambas as hipóteses podem ser alcançadas pela tributação, desde que verificados os pressupostos de uma “prestação de serviço tributável”.

Nessa esteira, para circunscrever os possíveis fatos que se enquadrariam como “serviços tributáveis”, seja pelo ICMS ou pelo ISS, conclui-se que o Constituinte fez uso dos conceitos de direito privado ao distribuir as competências tributárias, reportando-se a prestação de serviços como uma obrigação de fazer consistente no esforço humano, físico ou intelectual, que desenvolve o prestador.

5.2 BREVES NOTAS SOBRE A ORIGEM DA DISCUSSÃO ACERCA DO CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL”

Como visto, o dissenso doutrinário é ilustrado, de um lado, pela doutrina defensora¹⁷⁵ do intitulado “conceito econômico de serviço”, entendido como “o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja material, isto é, que não seja de extensão corpórea ou de permanência no espaço”¹⁷⁶ e, do outro, pelos autores¹⁷⁷ que sustentam um conceito exclusivamente jurídico, fazendo uso dos institutos de direito privado para inquirir o alcance e extensão da expressão mencionada pelo constituinte.

O Imposto sobre Serviços foi positivado em nosso ordenamento jurídico inspirando-se na tributação vigente no Mercado Comum Europeu para o Imposto sobre Valor Agregado (IVA)¹⁷⁸, cuja incidência se revela sobre o valor agregado em cada uma das etapas de produção. Em tal modelo, interessa, para fins tributários, o “valor adicionado, gerado pelo aparelho

¹⁷⁵ Liderada por Bernardo Ribeiro de Moraes

¹⁷⁶ MORAIS, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 41.

¹⁷⁷ Aires Fernandino Barreto, Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Elizabeth Nazar Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros autores.

¹⁷⁸ MORAIS, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 45.

produtor, distribuidor ou prestador de serviços, encarado isoladamente, isto é, o custo final dos produtos e serviços, menos o custo dos insumos (matérias primas, produtos ou serviços intermediários, etc.).”¹⁷⁹

Visando assegurar a proporcionalidade no recolhido do tributo e a paridade nas relações comerciais entre os Estados integrantes do bloco econômico, foi elaborada uma lista de serviços sobre os quais o tributo deveria ser exigido. Essa sistemática foi “importada” pelos legisladores pátrios, sem que, contudo, fosse verificada ser a mesma inadequada a nossa realidade, pois o nosso país se organiza sob a forma federativa que em nada se assemelha ao Mercado Comum Europeu.

Sobre o tema, Geraldo Ataliba consignou que:

Em razão disso é que se resolveu, no Brasil, imitar esse sistema [do Mercado Comum Europeu] adotando o ICM e o ISS. Adotada esta formulação, em nível constitucional, puseram-se os legisladores ordinários a trabalhar na ereção destes impostos, descrevendo legislativamente as respectivas hipóteses de incidência e pondo logo em funcionamento o sistema. Neste caminho todo, a empolgação – que tomou conta do Brasil, com as geniais formulações de economia financeira e da ciência das finanças – foi tão grande que praticamente todos, no Brasil, se esqueceram de olhar para a própria Constituição que é um reflexo dessa empolgação.

Produziu-se aqui uma literatura que serviu de base para uma jurisprudência, que tem a seguinte característica: - toma-se as teses, as diretrizes fixadas pela ciência financeira europeia e se adota para a exegese da legislação brasileira, fazendo uma ponte por cima da Constituição.¹⁸⁰

Desse jeito, nota-se que se nota a divergência quanto ao pressuposto para a tributação incidente sobre serviços. No sistema europeu, a conformação de serviço é ditada, primordialmente, pelos aspectos econômicos, ao passo que a Constituição Federal preceitua que o conceito brasileiro deve ser exclusivamente jurídico.

Verifica-se, assim, que a controvérsia existente na doutrina e jurisprudência pátria decorre da tentativa de implantar o modelo de tributação europeu, sem, contudo, realizar o devido exame acerca dos aspectos distintivos entre a forma de organização do Mercado Comum Europeu e a nossa Federação.

5.3 O POSICIONAMENTO DO STF A RESPEITO DO CONCEITO DE “SERVIÇO TRIBUTÁVEL”

¹⁷⁹ GOUVEIA, Evaristo Paulo. **Imposto sobre Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 32.

¹⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços**. In: Revista do Advogado. v. 5, São Paulo: AASP, 1981, p. 84.

No lastro da controvérsia doutrinária, debates acirrados sobre o tema - se a natureza da atividade (obrigação de fazer) influi para a caracterização das materialidades possíveis do ISS em nossa Constituição Federal - ocorreram, também, no âmbito jurisprudencial. A contenda revela-se anterior, inclusive, ao ordenamento constitucional vigente. Por ocasião do julgamento do AMS n. 89.825/RS, de relatoria do Ministro Carlos Veloso, o extinto Tribunal Federal de Recursos, ainda sob a vigência da Constituição da República de 1967/1969, decidiu que o conceito de serviço empregado pela Constituição para fins tributários é o constante do direito privado. Colaciona-se trecho do excerto que elucida tal entendimento:

A constituição, definindo, no particular, a competência tributária da União, estabeleceu que poderia esta instituir imposto sobre o serviço de transporte. O conceito de serviço, então, há de ser o existente no direito privado, mais exatamente no Direito Civil, art. 1.216, que estabeleceu: ‘Art. 1.216. Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.’

[...]

Sem se desviar do estabelecido na Constituição, o CTN, ao definir o fato gerador do imposto sobre o serviço de transporte, fiel, está-se a ser, ao estabelecido em seu art. 110, estabeleceu que o fato gerador do imposto [...].¹⁸¹

Ao apreciar discussão sobre o conceito de “renda” para fins tributários, também restou controvertido se a repartição das Competências Tributárias teria sido realizada com fulcro em conceitos jurídico-econômicos ou se teria preservado os conceitos preexistentes no ordenamento. Na oportunidade, o Ministro Luiz Galloti, em seu voto vencido, realizou a brilhante consideração: “[...] se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”¹⁸²

Anos depois, a Suprema Corte, pautando-se no “conceito econômico de serviços”, consignou a incidência do ISS na locação de guindastes ao julgar o Recurso Extraordinário nº112.947183. No voto, de lavra do Ministro Carlos Madeira, registrou-se que importava para a incidência do ISS “a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel

¹⁸¹ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.825/RS. Relator: Ministro Carlos Mário Velloso. Órgão Julgador: Plenário do Tribunal Federal de Recursos. Publicação: DJ, 10.03.1983.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 71.758. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgamento: 14.06.1972. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 31.08.1973.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 112.947. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento: 19.06.1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 07.08.1987.

e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o art. 1188 do Código Civil”.

Referido precedente foi superado pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP¹⁸⁴. Nessa oportunidade, o Pretório Excelsio afastou a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, sendo repelida a interpretação do conceito de “serviço tributável” com fulcro no critério econômico e ocorrendo a incorporação do conceito preexistente no direito privado. Por ocasião do voto condutor, proferido pelo Ministro Marco Aurélio se concluiu que:

Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação. [...]. Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho dos interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Foi sob tal fundamento que a orientação sobre o emprego do conceito constitucional de serviço, pautada na distinção entre as obrigações de dar e de fazer, resultou no enunciado da Súmula Vinculante nº 31, conforme a qual “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Todavia, ao analisar alguns julgados posteriores, nota-se a relativização de tal premissa, especialmente no que toca a demarcação do âmbito de incidência do ISS. Nos autos do Recurso Extraordinário nº 592.905-SC¹⁸⁵, o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do tributo somente sobre o *leasing* operacional, por equipará-la a locação, e manteve a exação sobre o *leasing* financeiro, ao argumento de que “no arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir.”. Concluiu o eminente Ministro relator que:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11.10.2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 25.05.2001.

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado: 02.12.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ, 05.03.2010.

define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão "de qualquer natureza", afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

Ao ver da Suprema Corte “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”, sendo insuficiente a clássica distinção oriunda do direito privado para delimitar o alcance da expressão “serviços de qualquer natureza” mencionada pela Constituição Federal.

De tal excerto, sobreleva destacar o trecho do voto do Ministro Eros Grau, relator do processo, em que consignou que a Lei Complementar: “inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo”.

Vê-se, pois, que, o enquadramento do fato econômico praticado pelos operadores de *leasing* na hipótese de incidência do ISS, decorre de argumentação consequencialista¹⁸⁶ no sentido de que a operação de arrendamento mercantil não poderia passar despercebida à tributação. A rigor, reconheceu o STF que, se empregados conceitos exclusivamente jurídicos, o fato praticado não encontraria “perfeito enquadramento” à hipótese de incidência do ISS, ICMS ou IOF. A subsunção da operação de arrendamento mercantil ao antecedente da regra-matriz de incidência do ISS, se deu por equiparação do fato praticado ao conceito de “serviço”.

Importa destacar, ainda, a incoerência de tal precedente com as razões que suportaram a redação da Súmula Vinculante nº 31. Preliminarmente, a redação proposta para o enunciado sumular continha a expressão “dissociadas da prestação de serviço”, a qual foi retirada por iniciativa do Ministro César Peluso, por entender ser desnecessária a tal referência para incidência ou não do imposto sobre a locação de bens móveis.¹⁸⁷

¹⁸⁶ Na defesa da argumentação pelas consequências no Direito Tributário, Tathiane Piscitelli conceitua como consequencialistas os argumentos que revelem a “consideração de um dos elementos referidos – a autora ilustra esses elementos com a necessidade de financiar a Administração Pública e a realização de justiça fiscal como razões de decidir – serem tomados como razão de decidir, sem o risco de ser-lhes imprimida a pecha de argumentos políticos ou econômicos.” PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011/2012, p. 233 e 249. Contudo, cumpre-nos anotar, que a concepção do direito adotada no presente estudo, não qualifica tais argumentos como jurídicos, razão pela qual não se prestariam a fundamentar uma decisão judicial.

¹⁸⁷ Trecho do debate para a provação da Súmula Vinculante n. 31. Asseverou o Ministro Cesar Peluso: “Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a “dissociada” é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência. Noutras palavras, o

Contudo, segundo consignou o Pretório Excelso, a operação de arrendamento mercantil nada mais é que a associação do *leasing*, locação de bem móvel, a uma prestação de serviço – a exemplo da análise de crédito. Dessa forma, se mostra incoerente a conclusão pela incidência da exação do municipal se, por ocasião do debate para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31, os eminentes Ministros registraram a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, ainda que associados a prestação de serviços.

Em recente julgado, abordando a incidência do imposto sobre serviços sobre os planos de saúde – Recurso Extraordinário nº 651.703/PR¹⁸⁸ – a Suprema Corte reafirmou o posicionamento consolidado, registrando que a distinção entre obrigações de dar, de fazer e de não fazer, para fins de determinar a possibilidade de cobrança do tributo em questão, deve ser tomada “*cum grano salis*”.¹⁸⁹ Afirmou o Ministro Luiz Fux, em seu voto, que a classificação oriunda do direito privado escapa “à *ratio* que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos [...], qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado”.

Segundo o voto do Ministro Luiz Fux, o conceito de “serviço tributável” “estaria relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

"dissociada" aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço? A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Debates para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31_PSV_35.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado: 29.09.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26.04.2017.

¹⁸⁹ Anota-se, contudo, o posicionamento do eminente Ministro Luiz Fux, enquanto integrante do Superior Tribunal de Justiça. Por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.044.239/MG, o Ministro consignou em seu voto que: “[n]o âmbito semântico dos veículos lingüísticos adotados pela Constituição, para traduzir o conteúdo de suas regras de competências tributárias impositivas, não pode ficar ao alvedrio de quem recebe a outorga de competência. Na obra intitulada “ISS na Constituição e na Lei”, Aires F. Barreto discorre amplamente sobre o artigo 156, III, da Constituição Federal, donde se extrai que o vocábulo “serviço”, cuja prestação constitui o critério material da hipótese de incidência do ISS, é conceito constitucionalmente pressuposto, ao qual deve se ater o legislador complementar. [...] A hipótese de incidência do ISS refere-se às prestações de fazer, ou seja, aquelas marcadas pela ação pessoal do devedor. Essa conclusão não se alcança com base na eficácia normativa experimentada por esse tributo ao longo do tempo, mas por meio de indicativo colhido da própria Constituição Federal. A palavra “serviços”, constante do artigo 156, III, do Texto, afasta, por incongruência semântica, a ideia de prestação de dar, eis que não envolve, na sua essência, qualquer coisa, seja material, seja imaterial.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.044.239/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 06.11.2008. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 01.12.2008.

Ao entender dessa forma, o STF cedeu espaço para argumentos políticos econômicos prevalecerem aos jurídicos, isto é, prestigiou elementos externos ao sistema jurídico em detrimento daqueles que garantem a sua coerência e unidade. Não seria demasiado afirmar que, decisões desse jaez, adentram no nebuloso caminho de aplicação analógica e casuística das normas, afetando a segurança jurídica, principalmente, em sua dimensão estática, uma vez que afeta a cognoscibilidade do Direito.¹⁹⁰

Ampliar as competências tributárias, exaustivamente distribuídas pela Carta Maior, para incluir no conceito de “serviço tributável” atividades empresariais cujos produtos possuam características semelhantes a serviços – ainda que serviços não o sejam¹⁹¹ – além de ir de encontro a rigidez da repartição das competências tributárias, desprestigiam valor essencial a estabilidade da ordem jurídica e do Estado Democrático de Direito.¹⁹²

Muito embora o voto condutor enuncie o distanciamento do posicionamento da Suprema Corte do conceito de serviço fundado na dicotomia das obrigações de fazer e de dar, a acurada análise do voto dos Ministros Fachin e Ricardo Lewandowski, além do voto vencido do Ministro Marco Aurélio, leva-nos a concluir de modo diverso. Percebe-se a preocupação de realizar o enquadramento as atividades dos planos de saúde como prestações de fazer. O Ministro Fachin registrou em voto:

No caso, tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde, como bem salientou a Procuradoria-Geral da República, tem obrigação fornecer os serviços dispostos na cobertura

¹⁹⁰ Em estudo sobre a ‘Insegurança jurídico-tributária no Poder Judiciário’, Gustavo Tavares ilustrou a existência de decisões conflitantes em nosso ordenamento cotejando as razões de decidir objeto do Recurso Extraordinário nº 592.905 e Recurso Extraordinário nº 116.121, que ensejou a redação da Súmula vinculante n. 31. Nessa oportunidade, ressaltou o Autor: “Conforme se observa, essa existência de decisões conflitantes com relação à questão jurídica (critério jurídico, interpretação de princípios e regras) em questões de fato dessemelhantes, é a que mais afronta a segurança jurídica, por ser a mais difícil de resolver perante os Tribunais Superiores que, em regra, apenas analisam a aplicação divergente da legislação em questões fáticas análogas. Consiste em um defeito de coerência e integridade, mais do que de uniformidade. A existência de decisões conflitantes sobre uma mesma matéria afeta a segurança jurídica, principalmente, em sua dimensão estática, uma vez que afeta a cognoscibilidade do Direito. Isso porque, possuindo o Poder Judiciário papel de concreção do Direito, notadamente em casos de conflito (pressuposto do rompimento da inércia ínsita a esse Poder), quando há decisões conflitantes o contribuinte tem reduzida a sua capacidade de compreender inteiramente a norma tributária a que está (ou não) sujeito.” TAVARES, Gustavo Perez. **Insegurança jurídico-tributária no Poder Judiciário**. Defesa em 8.11.2017. 148 páginas. Dissertação (Mestrado em direito) – PUC-SP. São Paulo, 8.11.2017. Suporte digital.

¹⁹¹ Trecho do voto do Min. Luiz FUX: “Há, portanto, uma clara intenção de inserir uma ampla gama de serviços, levando à necessária extensão da competência tributária. A amplitude semântica do termo “qualquer natureza” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88).”

¹⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 105.

contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades. Salienta, ademais, que o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com o serviço prestado pelo terceiro (médicos, clínicas ou hospitais), mas com a administração do plano realizada pela própria operadora, serviço sobre qual deve incidir o ISS.

Além disso, o Ministro Ricardo Lewandowski buscou enquadrar as atividades dos planos de saúde como prestações de fazer, qualificando o fato praticado pelas operadoras de planos de saúde como a prestação de serviços consistente “intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros, e esse serviço constitui a base de cálculo do tributo”.

Dessa forma, ainda que tenha prevalecido o voto do Ministro Luiz Fux, não se verifica o completo abandono da dicotomia civilista entre as obrigações de dar e fazer como critério para circunscrição do campo de incidência do ISS. Nota-se, contudo, a sua aplicação, enquanto premissa decisória, por vezes, de forma inadequada, levando a Corte Superior a equívocos quanto elucidação dos possíveis fatos ensejadores da tributação sobre serviços.

5.4 O IMPOSTO PREVISTO NO INCISO III DO ARTIGO 156 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal, em seu art. 156, III, outorgou aos Municípios a competência para a instituição de imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”. Cogita-se a incidência do imposto que trata o perfilhado dispositivo constitucional somente sobre os fatos enquadráveis no conceito de “serviço tributável”, situados fora do campo de incidência do ICMS e, ainda, enumerados na lista de serviços anexa à Lei Complementar.

Conforme detalhamos, ao se referir ao termo “serviço” sem conferir significação diversa da empregada no direito privado, o constituinte incorporou o significado e usos preexistentes do termo, cabendo ao interprete investigar o seu alcance semântico para demarcar o campo de incidência da exação.

No que se refere ao Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS), a recepção do conceito civilista de obrigação de fazer, implica no emprego do termo “serviço” como o “[...] desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração.”¹⁹³

¹⁹³ BARRETO, Aires F.; **ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”**. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 81. São Paulo: Revista dos tribunais, 2000, p. 187-200.

Por ser o conceito de “serviço tributável” constitucionalmente pressuposto, cabe ao legislador complementar aclarar os critérios da norma-padrão de incidência do ISS à luz do arquétipo constitucional da exação, veiculado pela Constituição Federal. Nesse rigor, ao declarar que os serviços tributáveis pelo ISS seriam definidos por Lei Complementar, o constituinte não autorizou à legislação infraconstitucional conceituar como serviço o que serviço não o é. Além disso, ao mencionar a expressão “definidos em Lei Complementar”, a norma constitucional encerra um duplo comando.

O primeiro destinado aos Municípios, facultando-lhe a possibilidade de instituir a exação sobre qualquer “prestação de serviço” não incluída na competência estadual. O segundo direciona-se aos integrantes do Congresso Nacional, que, mediante Lei Complementar Nacional, elencará os “serviços tributáveis” em uma lista e resolverá os aparentes conflitos de competência que, por ventura, possam ser suscitados.¹⁹⁴

O artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, à luz do disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, dispõe sobre a hipótese de incidência do ISS, *in verbis*:

Art. 1º. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O critério material, representado por um verbo seguido de seu respectivo complemento¹⁹⁵, é a prestação de serviços; sendo o verbo “prestar” e seu complemento, “serviços”. Adverte-se que a incidência do imposto municipal não se revela sobre serviços em si, mas sobre a “prestação de serviços”.

A definição do aspecto material da regra-matriz de incidência do ISS é conferida, ainda, pela lista de serviços anexa à legislação complementar. Com efeito, além da definição conotativa de “serviço tributável”, para ensejar a tributação em apreço, o serviço deve se encontrar elencado na lista anexa de serviços. É dizer, a lei complementar acrescenta ao critério material do ISS a definição denotativa dos serviços que atraem a exação municipal.

Por outros torneios, impõe-se a incidência do ISS somente sobre os fatos enquadráveis no conceito de serviço tributável e, também, listados na lista de serviços anexa.

¹⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais-EDUC, 1975, p. 198-199.

¹⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed, 2015, p. 483.

Sobreleva destacar o debate acerca do caráter taxativo ou exemplificativo da listagem de serviços estabelecida, primeiramente, no Decreto-lei nº 406/68 e, em seguida, na Lei Complementar nº 116/03. Argumentava-se que a definição dos serviços tributáveis pela legislação complementar comprometia a autonomia dos Municípios, subordinando seus interesses aos do Congresso Nacional. Para os defensores desta corrente doutrinária, a enumeração dos serviços seria exemplificativa, não exaurindo o universo de possibilidades fáticas sujeitas a exação.

De outro lado, prestigiando o valor da segurança jurídica, encontra-se a corrente defensora de uma interpretação taxativa - no sentido de que o serviço não contemplado na lista não deflagraria a incidência do imposto municipal, pois o comando disposto no art. 156, inciso III da CF/88 condicionaria a materialidade da exação à definição denotativa dos serviços por lei complementar.

A Suprema Corte reconheceu o caráter taxativo da lista de serviços¹⁹⁶, admitindo-se, contudo, sua interpretação ampliativa. Referido entendimento foi acompanhado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento de Recurso Repetitivo, nos autos do Recurso Especial 1.111.234/PR197, oportunidade em que a Ministra Eliana Calmon verberou ser a interpretação extensiva admitida para alcançar atividades contratadas sob denominação diversa daquela que consta na lista, isto é, se perquiridos por sua substância, o serviço encontra-se definido em lei complementar.

Por fim, convém registrar que ao estabelecer a competência municipal para a instituição do ISS (art. 156, III), a Constituição Federal fixou a premissa de que os Municípios somente poderiam tributar as prestações de serviço ocorridas em seus territórios. Tal conclusão está amparada no princípio da territorialidade, que exige conexão entre os critérios espacial e material da norma-padrão de incidência do tributo.

Em suma, para que se possa cogitar a incidência do ISS, imprescindível se está diante de uma prestação de serviço – isto é, obrigação de fazer, de caráter oneroso, com vistas à

¹⁹⁶ Colaciona-se trecho do voto da Ministra Relatora: “Nesta oportunidade é preciso registrar que embora não possa o STJ imiscuir-se na análise de cada um dos itens dos serviços, é preciso que as instâncias ordinárias, a quem compete a averiguação dos tipos de serviço que podem ser tributados pelo ISS, na interpretação extensiva, devendo-se observar que os serviços prestados, mesmo com nomenclaturas diferentes, devem ser perquiridos quanto à substância de cada um deles. Assim, a incidência dependerá da demonstração da pertinência dos serviços concretamente prestados, aos constantes da Lista de Serviços, como aliás o fez o acórdão recorrido. Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 75.952/SP. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgamento: 29.10.1973. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 02.01.1974.

¹⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.111.234/PR. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 23.09.2009. Órgão Julgador: primeira Seção. Publicação: DJe, 08.10.2009.

obtenção de uma utilidade para outrem em regime de direito privado – que possa ser enquadrada as atividades descritas em Lei Complementar como aptas a válida instituição do ISS.

5.4.1 SUJEITO PASSIVO

O art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 designa como contribuinte do ISSQN o prestador do serviço, em decorrência lógica do arquétipo constitucional do imposto e do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, o critério pessoal também deve guardar conexão com o critério material da norma-padrão de incidência, isto é, o sujeito passivo da obrigação tributária deve, necessariamente, está conectado com a realização do fato imponible.

O prestador do serviço é a pessoa que realiza o “signo presuntivo” de riqueza ou capital apto a ensejar a incidência do imposto, auferindo a sua respectiva contraprestação pelo esforço despendido. Nesse norte, o proveito econômico é por ele auferido ao realizar o fato imponible da exação, denotando, assim, sua capacidade contributiva.

Como visto, a Constituição Federal autorizou a tributação da prestação do serviço (fazer) e não de sua fruição ou utilização (gozar). Isso porque ao eleger um fato como tributável, a Carta Magna quis apontar como seu contribuinte um sujeito passivo previamente determinável (quem prestar o serviço) e não alguém somente passível de ser conhecido *a posteriori*.

Eleger como contribuinte pessoa diversa do prestador, implicaria indicar a fruição do serviço como critério para sua tributação e não a sua prestação. Contudo, essa premissa não encontraria suporte no arquétipo constitucional da exação e, tampouco, no princípio da capacidade contributiva.

Em obediência ao disposto no art. 145, §1º, da CF/88, a pessoa que realizou o fato indicativo de “signo presuntivo” de riqueza ou capital é que pode ser sujeito passivo da exação e, em se tratando do imposto sobre serviços, não é o tomador do serviço quem o faz. Ao revés, atua como autêntico vetor de saída de recursos.¹⁹⁸

Importa destacar doutrina divergente neste ponto, entendendo ser possível a eleição, como sujeito passivo da obrigação tributária, o tomador dos serviços, na medida em que nas

¹⁹⁸ GIARDINO, Cléber. **Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra**. In: Revista de Direito Público nº 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 183-195.

prestações de serviço ambos os sujeitos se beneficiariam da relação negocial instaurada. São essas as lições de Maurício César Araújo Fortes¹⁹⁹, para quem:

O argumento, como se vê, é de índole econômica: “prestar” é o único verbo passível de descrever corretamente o critério material do ISS por ser o prestador o beneficiário da retribuição e, por ser a retribuição aquilo que se mensura na tributação, somente o prestador e a prestação é que se podem tributar. Não concordamos com esta tese. É que nas prestações de serviço a retribuição é recíproca, ou seja, se beneficiam tanto o prestador do preço quanto o tomador do serviço. Além disso, é o tomador do serviço que, ao final, ‘ficará com o serviço’, que é aquilo que se tributa, sendo a base de cálculo meio indireto de mensura-lo. Também não nos parece razoável o argumento de que somente a prestação de serviço é reveladora de capacidade contributiva, como se somente aquele que presta o serviço, por geralmente cobrar uma ‘mais valia’ em relação ao seu custo, tivesse seu patrimônio aumentado. Primeiro porque pressupor lucro é induzir aspecto que não está na ontologia da atividade do prestador; segundo, porque, ainda que suponhamos o lucro, o bem imaterial transferido em contrapartida ao pagamento passa a integrar o patrimônio do tomador dos serviços e, às vezes, o aumenta [...] e; terceiro, os custos tributários são, em regra, suportados pelo tomador do serviço e considerados pelo prestador na quantificação do preço, ou seja, sob um ponto de vista econômico, quem paga o imposto é o tomador.

Conclusão dessa lavra alteraria o núcleo do critério material do ISS, o qual passaria a incluir a “fruição da utilidade produzida” como possível fato tributável pelo ISS, ocasionando importantes consequências na ordem jurídico-tributária. A primeira seria na limitação do critério espacial do imposto, já que este é obtido como decorrência lógica de sua materialidade. Ao deixar de eleger como núcleo do aspecto material apenas a “prestação do serviço”, a premissa para a obtenção do critério espacial do ISS se esvai, de sorte a permitir que dois Municípios tenham fundamentos para alcançar o mesmo fato econômico, instaurando-se um conflito de competência entre os Entes municipais. Como se não bastasse, a perspectiva ora criticada, comprometeria a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, o art. 6º da Lei Complementar nº 116/03 faculta aos Municípios a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, relacionada com a ocorrência do fato gerador, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo ao terceiro o caráter supletivo do cumprimento da obrigação.

Convém repisar, contudo, as limitações a atribuição da regra de responsabilidade tributária. As mesmas balizas impostas ao poder de tributar pelo princípio da territorialidade se

¹⁹⁹ FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009, p. 43-44.

aplicam à atribuição da regra de responsabilidade a terceiro vinculado ao fato gerador da obrigação. Tratando-se de prestação de serviços em que o tributo é devido no local do estabelecimento prestador, não pode o Município em que situado o tomador do serviço veicular norma de responsabilidade tributária, sob pena de ir de encontro ao pacto federativo.

Aires Barreto já houvera assim advertido, ao analisar o art. 6º da LC nº 116/03, *in verbis*:

Nota-se, pois, que a segunda hipótese de responsabilidade por substituição, contemplada pelo § 2º do art. 6º, da LC 116/2003, instituiu modalidade de “substituição compulsória”, em contrapartida àquela criada pelo *caput* do mesmo artigo, uma vez que a criação de substituição nesta última hipótese é apenas uma faculdade atribuída aos Municípios. Num e noutro caso, contudo, há requisitos a serem observados, como assentou Simone Costa, segundo a qual: “Há [...] uma condição a ser observada pelo legislador ordinário, ao instituir a denominada “substituição compulsória”, o tomador do serviço deverá estar localizado no mesmo Município em que o serviço for prestado. Do contrário, óbices jurídicos e operacionais impedirão a exigência do ISS pelo Município competente. Em complemento ao seu raciocínio, averba ainda o referida autora, desta sorte, em relação à substituição facultativa: Nos demais serviços, entretanto, em que a substituição tributária é uma faculdade dos Municípios, advertimos que o legislador municipal deverá observar barreira intransponível: prestador e tomador deverão estar localizados no Município onde se der a prestação do serviço.”²⁰⁰

Dessarte, a autonomia Municipal para a instituição da exação não é irrestrita, submetendo-se as balizas impostas pelos limites constitucionais e legais. Se, por suposto exercício de sua autonomia, determinado ente municipal pudesse tributar qualquer prestação de serviço no território nacional, não restariam fatos-signos presuntivos de riqueza a serem gravados por outros Municípios. Essa é a correta interpretação do princípio da territorialidade, que exige conexão entre os critérios espacial e material da regra-matriz de incidência do tributo.

Por determinação constitucional, a regra geral é que o destinatário da tributação sobre os serviços é o seu prestador. Todavia, por imposição das normas que atribuam responsabilidade tributária, pode a sujeição passiva ser imputada a outrem, a exemplo do tomador do serviço.

5.5 EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Ainda em relação a prestação de serviço, remanesce o problema quanto a necessidade de sua efetividade ou não para a incidência da exação. Perquirindo a problemática na seara do

²⁰⁰ BARRETO, Aires Fernandino. ISS e responsabilidade tributária. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, vol. 122. São Paulo: Ed. Dialética, 2005.

ISS – aplicável aos serviços de comunicação – ter-se-á a impossibilidade da incidência do imposto sobre serviços “potenciais”.

Tal conclusão decorre de o imposto sobre serviços incidir sobre fatos e não sobre atos jurídicos, de sorte que se tem por pressuposto de sua materialidade a ocorrência do fato que se traduz na prestação de serviço. É dizer, “se é fato, nunca pode ser potencial; potencial é incompatível com fato”²⁰¹

Nesse contexto, não há de falar em fato potencial, uma vez que o próprio remete, necessariamente ao que já aconteceu e não ao futuro. Verifica-se, portanto, a impossibilidade de incidência da exação sobre contratos cujos objetos estejam pendentes, isto é, não tenham ocorrido no mundo fenomênico.

Ressaltando essa distinção, Aires Fernandino Barreto nos ensina que:

O ISS não incide sobre relação jurídica, mas sobre a prestação de serviços, embora esta se dê no bojo de uma relação jurídica a ela subjacente. Dizer que o ISS incide sobre relação jurídica é falsear a estrutura desse tributo, é pô-lo como um imposto sobre negócios jurídicos e não sobre o fato bruto (a expressão é de Geraldo Ataliba) prestar serviço. Aliás, se o ISS incidisse sobre a relação jurídica, bastaria contratar a prestação de serviço para incidir o imposto, independentemente da sua efetiva realização. O ISS passaria a ser um imposto sobre contratos e não sobre fatos, como inequivocamente é.²⁰²

No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza conclui que: “O ISS incide sobre a prestação de serviço propriamente dita e não sobre a relação jurídica a ela relativa. Em outros termos, incide sobre o fato jurídico e não sobre o ato jurídico.”²⁰³

Isto posto, torna-se inviável a exigência do tributo em apreço pautando-se em critérios outros que não a verificação, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato imponible previsto no antecedente normativo da norma-padrão de incidência. Somente por essa via é que se desencadeará a relação obrigacional tributária impondo ao sujeito passivo o recolhimento de quanti a título de imposto.

²⁰¹ BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Ed. Dialética. 3ª Ed. 2009, p. 296.

²⁰² BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo. Ed. Dialética. 3ª Ed. 2009. Pág. 374.

²⁰³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza não cumulativa do ISS** in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 19/20, 1982, p. 255 – 268.

6 PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

Demarcados os conceitos de “comunicação” e de “prestação de serviços”, tem-se os elementos necessários para investigar a materialidade do tributo a que se refere o art. 155, II da CF/88. Com efeito, a importância da fixação desses conceitos ultrapassa a discussão doutrinária, visto que, por meio das premissas fixadas denotar-se-á o campo de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação.

6.1 A “COMUNICAÇÃO EM SI” E A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Quando outorga o “poder de tributar” aos Estados, o constituinte autoriza a instituição de exação sobre as “prestações de serviços de comunicação”, isto é, apenas a consecução do liame comunicativo não impõe a ocorrência da hipótese de incidência do tributo. A materialidade eleita, da qual a realização implica na exigência pela Administração Pública de parcela do patrimônio do Contribuinte, não coincide com o fenômeno comunicativo, mas com a prestação onerosa de serviços de comunicação.

A onerosidade deflui do princípio da capacidade contributiva, pois a realização da “comunicação em si”, a exemplo de uma conversa entre dois interlocutores, distancia-se do “signo-presuntivo de riqueza” eleito pelo Constituinte. Admitir a incidência da exação sobre o processo comunicacional isoladamente considerado, colocaria em xeque a liberdade de expressão, constitucionalmente assegurada no inciso IX do art. 5º da CF/88.²⁰⁴

Nesse sentido, adverte Roque Antonio Carrazza que a competência tributária fora outorgada para que os Estados e o Distrito Federal contribuam, por meio do ICMS-Comunicação, não a comunicação propriamente dita, mas as prestações onerosas de serviços de comunicação²⁰⁵. No escólio do citado autor, Ives Gandra da Silva Martins verbera que não basta a comunicação propriamente dita para se deflagrar a incidência do tributo, também considera o fato-jurídico a ser tributável pelo ICMS-Comunicação é a prestação do serviço para que a comunicação se faça.²⁰⁶

²⁰⁴ Roque Antonio Carrazza afirma que, se a simples “comunicação” ensejasse a incidência do ICMS – o que seria um absurdo, a exação poderia ser exigida “quando duas pessoas conversassem, trocassem olhares ou fizessem, umas às outras, sinais com as mãos.” CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 240.

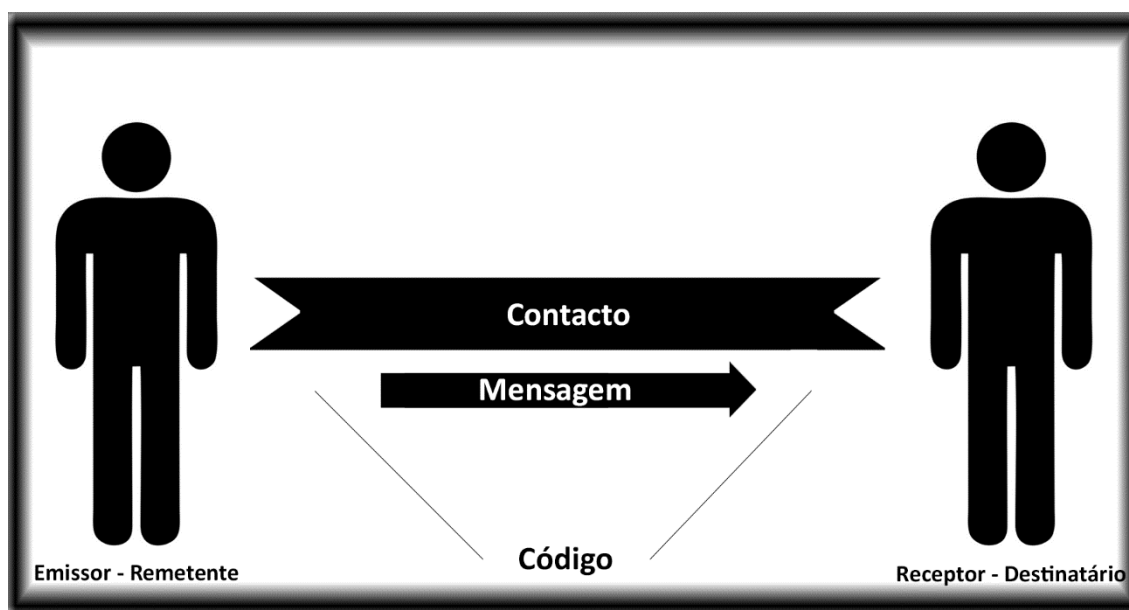
²⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 238.

²⁰⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Tributação na Internet**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 236.

O termo “comunicação” é polissêmico e pode significar “tanto o conteúdo da comunicação em si, como o veículo de transmissão, o resultado da comunicação ou, ainda, a relação comunicativa”²⁰⁷. De acordo com o explanado no capítulo 4 deste estudo, o processo comunicacional, se abordado por engenheiros, preocupar-se-á com a viabilização do transporte dos sinais do emissor ao receptor; se estudado pela concepção linguística, será fundamental a análise do contexto e da conexão psicológica entre os sujeitos envolvidos.

Sob a óptica da tributação e considerando a multiplicidade dos fenômenos comunicacionais, massificados com a universalização das tecnologias que o viabilizam, a materialidade constante do arquétipo constitucional do ICMS não agrega a necessidade de análise do contexto e da conexão psicológica do processo comunicativo, limitando-se a verificar seus aspectos objetivos: a transmissão da informação. Eis os elementos que são configuradores do ato comunicacional:

Figura 5: Elementos do processo comunicacional



Fonte: Próprio Autor

Adota-se, portanto, uma visão do processo comunicacional focada na sua estrutura, sendo relevantes para sua operacionalização o emissor (remetente), o canal, a mensagem, o código e o receptor (destinatário). O entendimento de que suficientes ao ato comunicativo

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Tributação na Internet** in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na Internet*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 86-87.

apenas cinco elementos são compartilhados por André Mendes Moreira, que apesar de reconhecer o prejuízo da interação entre o emissor e receptor, não coloca como fundamental a compreensão da mensagem.²⁰⁸

Sobreleva destacar a neutralidade da “comunicação em si”, que somente importa juridicamente, tratando-se do ICMS, “quando decorre de um contrato oneroso de prestação de serviços.”²⁰⁹ Adverte-se, porém, não se tratar de um ato comunicativo com conteúdo econômico.

Essa situação poderia ser exemplificada com uma aula particular, em que o professor é contratado pelo aluno para ensinar determinada matéria, mediante remuneração em pecúnia. Ao executar o objeto do contrato, ocorre sucessivos processos comunicacionais com conteúdo econômico, restando a configurada “comunicação” e a “onerosidade”. Entretanto, ausente o terceiro, executando uma prestação de serviços de comunicação, o fato descrito não se subsume à hipótese de incidência do ICMS.

O ato comunicativo narrado acima foi realizado com os meios pertencentes ao emissor, funcionando ele próprio como canal transmissor da mensagem. Distinta é a situação em que o emissor necessita de terceiro para efetuar a transmissão de sua mensagem, fazendo-a chegar ao receptor. Na primeira situação, ilustrada com a aula particular, tem-se a “comunicação em si”; ao passo que na última, identifica-se a prestação de serviço de comunicação.

A materialidade da exação prevista no art. 155, II da CF/88 somente é deflagrada quando identificada a prestação de serviço de comunicação, a qual pressupõe a presença dos requisitos configuradores do “processo comunicacional”, da “prestação de serviços”, além do conteúdo econômico. A aposição simultânea dos requisitos constitutivos da “comunicação” e da “prestação de serviços” é que delimita²¹⁰ o fato imponible eleito pelo Constituinte, razão pela qual a sua análise se fez necessária.

Prestação de serviços tributável, nos dizeres de Aires Fernandino Barreto, é “[...] o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração”²¹¹. Por essa ordem, somente é alcançada pela tributação o serviço prestado: (i) com conteúdo econômico;

²⁰⁸ MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2ª Ed., p. 89.

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 240.

²¹⁰ Reconhece-se que a junção simultânea dos requisitos configuradores do liame comunicativo e da prestação de serviço delimitam o campo material de incidência do ICMS-Comunicação; todavia, enquanto considerados de forma estática, tais elementos não realizam o fato gerador do imposto.

²¹¹ BARRETO, Aires F.; **ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”** in Revista de Direito Tributário, n. 81. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 187-200.

(ii) visando a produção de utilidade para terceiros; (iii) mediante esforço pessoal; (iv) em favor de outrem; (v) regulado pelo Direito Privado; e, por fim, (vi) que não decorre de uma relação empregatícia.

Das lições do renomado jurista, identifica-se como componentes essenciais a prestação de serviços tributável a existência de um tomador, um prestador, uma obrigação de fazer realizada com vistas a produzir utilidade para outrem e, ainda, da onerosidade.

Do outro lado, o processo comunicacional é definido por Umberto Eco como “a passagem de um sinal que parte de uma fonte, por meio de um transmissor, ao longo de um canal, até um destinatário,”²¹² o qual, a partir de uma análise centrada em sua estrutura, é realizado com a presença de um emissor (remetente), um canal, uma mensagem, um código comum ao remetente e destinatário e um receptor (destinatário).

A justaposição dos elementos constitutivos da prestação de serviços, de um lado, e do processo comunicacional, do outro, delimitam que a prestação de serviço de comunicação realizar-se-á quando um terceiro, não integrante da relação comunicativa, providencie os meios para que se concretize a transmissão da mensagem entre o remetente e o destinatário, mediante contraprestação em pecúnia, a qual pode ser assim ilustrada:

Figura 6: Elementos constitutivos de uma prestação de comunicação na modalidade telefonia



Fonte: Próprio autor

Retrata-se, de forma rudimentar, a prestação do serviço de telefonia, que pode ser assim sintetizado: o tomador contrata uma empresa habilitada para prestar essa modalidade de serviço,

²¹² ECO, Umberto, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013, p. 103.

a qual mediante remuneração proporcionará a conexão do aparelho telefônico do tomador, ora emissor da mensagem com o do receptor, de modo que os sujeitos do processo comunicacional estejam aptos para intercambiar mensagens. Irrelevante aos olhos do prestador do serviço, a compreensão da informação pelo destinatário, importa-lhe estabelecer o canal comunicativo que capte os sinais enviados pelo remetente e transporte-os, com a menor interferência possível ao seu destinatário, assegurando a recepção por este último.

Verifica-se que essa espécie de prestação de serviço é examinada apenas com a presença de três sujeitos de direito: um prestador, que proporciona os meios para a realização do processo comunicativo, mediante o pagamento de um valor; um emissor, detentor da mensagem que se pretende transmitir; e um receptor, destinatário da informação. A necessidade de um terceiro, que não integra a relação comunicativa é elementar para exigência do imposto em comento.

Esboçou-se a situação em que o papel do tomador do serviço é desempenhado pelo emissor da mensagem, o qual contrata os serviços do prestador visando comunicar-se com o receptor através da rede telefônica. Lado outro, se ilustrada a prestação de serviços de comunicação de TV a Cabo, observar-se-á a possibilidade dessa função - a de contratar o serviço - ser assumida pelo receptor da mensagem. Eis uma representação, simplificada, dessa modalidade de serviço:

Figura 7: Elementos constitutivos de uma prestação de comunicação na modalidade TV a Cabo



Fonte: Próprio Autor

Nessa espécie de prestação de serviço de comunicação é o tomador que firma o contrato de prestação de serviço e responsabiliza-se pelo pagamento da contraprestação pecuniária. Ao prestador, operadora de TV por Assinatura, cumpre propiciar os meios para que ocorra a efetiva transmissão dos sinais de imagem e som emitidos pelas emissoras de TVs - que produzem e detêm a titularidade do conteúdo – aos seus assinantes. O terceiro sujeito de direito envolvido são as emissoras de TVs, fonte dos sinais objeto da distribuição.

Os sujeitos que integram o processo comunicacional – remetente e destinatário – podem integrar a prestação de serviço na condição de tomador deste, mas nunca como prestador do mesmo, pois, uma situação dessa ordem implicaria no autosserviço, e como vimos, não é passível de tributação. Se a transmissão da informação é proporcionada por sujeito integrante do liame comunicativo, não há a prestação de serviço, mas apenas a comunicação simplesmente considerada.

Presta serviço de comunicação para fins da incidência da exação prevista no art. 155, II da CF/88 a pessoa que proporciona e mantém em funcionamento os meios físicos necessários à concretização do vínculo comunicacional, viabilizando a efetiva transmissão da mensagem entre o emissor e receptor.

Sobre o tema, esclarece Aires Fernandino Barreto:

Por comunicação deve entender-se a transmissão de mensagem do emissor para o receptor, com emprego de um canal próprio, utilizando uma linguagem comum a ambos os partícipes dessa comunicação. Mas isso é comunicação, não estou dizendo o que são serviços de comunicação. Há serviços de comunicação quando pessoas físicas ou jurídicas fornecem um suporte, um meio viabilizador da comunicação entre emissor e receptor. Haverá a prestação de serviço de comunicação quando o liame comunicativo for proporcionado por uma terceira pessoa, permitindo, possibilitando, a comunicação, um elo de união entre emissor e receptor da mensagem.²¹³

Em suma, a materialidade do ICMS-Comunicação somente é deflagrada com a junção simultânea dos elementos constitutivos do “processo comunicacional” e da “prestação de serviços”, sendo imprescindível a presença do emissor e receptor da mensagem – sujeitos integrantes do liame comunicativo – e de um terceiro, por um deles contratado para propiciar

²¹³ BARRETO, Aires F.; **ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”** in *Revista de Direito Tributário*, n. 81. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 187-200.

os meios suficientes à efetiva transmissão da mensagem, mediante o pagamento do valor ajustado.

6.2 A ONEROSIDADE COMO ELEMENTO NECESSÁRIO À IMPOSIÇÃO DO ICMS-COMUNICAÇÃO

O objeto de nossa análise é o campo de incidência da exação. Ele alcança as condutas que denotam a prestação de serviço de comunicação, a qual consiste no fornecimento do meio físico por pessoa alheia ao processo comunicacional, viabilizando a instauração do liame comunicativo entre o emissor e receptor. A Administração Pública, contudo, somente pode gravar, pela via do imposto, os fatos que expressam a manifestação de riqueza pelo administrado, o que é identificado naqueles dotados de conteúdo econômico.

Em obediência ao princípio da capacidade contributiva, tão só a prestação de serviço de comunicação realizada com vistas a obtenção de contrapartida pecuniária e materializará o fato descrito na hipótese de incidência do ICMS. Há que se tratar de prestação onerosa de serviços de comunicação, por parte de um terceiro, alheio à relação comunicativa para ser gravada pela norma exacional.

No plano constitucional, esse requisito decorre da interpretação sistemática das normas jurídicas veiculadas pelo art. 155, II e art. 145, §1º, ambos da CF/88; já no plano da legislação complementar, foi devidamente destacado no art. 2º, III da LC nº 87/96, elaborada em atendimento ao disposto no art. 146, III, “a”, da CF/88. A Lei Complementar, veio estabelecer normas gerais sobre o ICMS, aplicáveis a todos os Estados e ao Distrito Federal, e dispôs em seu artigo 2º sobre a hipótese de incidência do imposto.

Preceitua referido dispositivo legal:

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.

Ao legislar sobre as normas gerais do ICMS, o legislador ordinário, observando o arquétipo constitucional do imposto, ressaltou que o fato imponible, previsto no antecedente normativo da norma-padrão de incidência, somente será verificado no mundo fenomênico, se possuir conteúdo econômico.

Isso ocorre por ser imprescindível a mensuração da materialidade do fato praticado para se identificar a base de cálculo, sobre a qual a alíquota vai incidir. Se ausente a contraprestação em pecúnia, não se tem critério definido para apurar a parcela de patrimônio do Contribuinte que poderá ser exigida pela Administração.

Em outros termos, por decorrência do princípio da capacidade contributiva, os Entes Federados somente estão autorizados a gravar por imposto os fatos que denotem manifestação de riqueza do Contribuinte, de modo que sofrem a incidência do ICMS-Comunicação, apenas a prestação de serviços de comunicação realizada com vistas a obtenção de contrapartida pecuniária.

6.3 EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

Um outro ponto a ser elucidado é o alcance da assertiva no sentido de que o ICMS-Comunicação incide apenas sobre a “efetiva prestação de serviços de comunicação”. Conforme anota Roque Antonio Carrazza: “O ICMS nasce de um *estado de fato*, qual seja, a prestação efetiva – nunca a potencial – dos serviços de comunicação. Noutros falares, o seu *fato impositivo* ocorre quando o serviço de comunicação for deveras prestado.”²¹⁴

O exposto vai ao encontro do sustentado por Aires Fernandino Barreto ao afastar a tributação sobre a prestação de serviços que recaísse sobre atos jurídicos, sob o fundamento de ela tem por pressuposto de sua materialidade a ocorrência do fato que se traduz na prestação de serviço, o qual não se releva em sua em sua potencialidade. Conforme registrado em suas conclusões “se é fato, nunca pode ser potencial; potencial é incompatível com fato.”²¹⁵

Acerca da hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, Paulo de Barros Carvalho anota que ela “não se satisfaz com a potencialidade de comunicar-se, demandando, ao contrário, que o prestador concretize o liame comunicacional entre emissor e receptor, percebendo remuneração estipulada com contraprestação a essa específica atuação.”²¹⁶

Conforme anotado no item 6.1 desta dissertação, a materialidade do ICMS-Comunicação somente pode ser deflagrada se no fato ocorrido no mundo fenomênico, for

²¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 242. (grifos do autor).

²¹⁵ BARRETO, Aires. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Ed. Dialética. 3ª Ed. 2009, p. 296.

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer Jurídico emitido ao Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel, Celular e Pessoal (SINDITELEBRASIL) e juntado aos autos do Recurso Especial nº 912.888-RS. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4840882>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

possível a identificação dos requisitos configuradores da “prestação de serviços” com aqueles necessários ao “processo comunicacional”. Ausentes qualquer desses elementos, não há de se falar em prestação de serviço de comunicação.

A junção simultânea dos elementos indispensáveis à prestação de serviços e à comunicação, revela-se como condição necessária para se verificar a ocorrência no mundo fenomênico do fato prestacional do serviço de comunicação. Todavia, ela seria insatisfatória a configuração da materialidade do ICMS-Comunicação.

Isso porque, enquanto estaticamente considerados, não revelam a prestação de serviços de comunicação, sendo esta identificada quando o *facere* praticado pelo prestador do serviço instaura o fenômeno comunicacional entre o remetente e o destinatário, sendo-lhe destinada contrapartida suscetível de mensuração em pecúnia.

Nesse lastro, ainda que presentes todos os elementos para se verificar uma prestação de serviço de comunicação, a sua ocorrência é constatada se o prestador fornecer ao tomador a realização da relação comunicativa. Desse modo, explica-se insuficiente a mera disponibilização dos meios necessários à comunicação para denotar a materialidade do tributo.

No escólio de Roque Antonio Carrazza, a incidência do ICMS-Comunicação não será sobre a “comunicação em si”, mas sobre a relação comunicativa, de sorte a conformar a execução do contrato oneroso de prestação de serviços, que se dará quando os sujeitos dessa relação efetivamente intercambiarem mensagens entre si. Não se revela, portanto, suficiente colocar à disposição toda infraestrutura: é necessário a completude do ato comunicativo, porque, afinal, o que se tributa, não caso, não é a simples contratação do serviço.²¹⁷

No mesmo sentido são as lições de Marcelo Viana Salomão,²¹⁸ que precisa a configuração do fato exacional apenas quando os seus tomadores:

efetivamente utilizarem de tais serviços, logrando concretizar o envio e o recebimento de uma mensagem, é que se poderá cogitar da possibilidade de exigência do ICMS do prestador (e não de quem se comunica). [...] Importa que se registre, por relevante, que efetivamente transmitida é a mensagem que, uma vez enviada, tenha cumprido regularmente o propósito de que foi imbuída, ou seja, tenha comprovadamente chegado ao conhecimento de seu destinatário.

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 254.

²¹⁸ SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS sobre a Prestação de Serviços**, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 752.

Imprescindível ao critério material do ICMS-Comunicação, a efetiva prestação de serviços de comunicação, tendo em vista que o constituinte não elegeu como fato imponible o contrato de prestação de serviço, mas seu ato de execução.²¹⁹ Desse modo, afastando-se a tributação sobre o fato em potencial – a mera disponibilização dos meios necessários à persecução do processo comunicacional.

Em contraposição, Rubya Floriani dos Anjos afirma que por ser terceiro não integra a relação comunicativa. Diante disso, ao prestador do serviço não seria permitido aferir se houve a efetiva comunicação, especialmente pela exigência do intercâmbio e compreensão da mensagem para sua configuração. Afirma que o objeto do contrato de prestação de serviços se limitaria a disponibilização dos meios que possibilitem a comunicação e a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação se dará no momento que o prestador faz com que o canal esteja preparado para realizar a comunicação. Entende, por fim, que seu posicionamento iria ao encontro do entendimento manifestado por Aires Fernandino Barreto, ao entender pela impossibilidade de a tributação recair sobre fato potencial, pois exigir o ICMS sobre a disponibilização do meio físico preparado para a comunicação não denotaria potencialidade.

Eis trecho de sua argumentação:

o objeto contratual a ser cumprido pelo prestador é de tornar disponível um meio que permita a comunicação, porém, enquanto agente alheio à relação comunicativa, o prestador nunca saberá se houve ou não a efetiva comunicação, pois ela exige intercâmbio e compreensão. Esses dados estão fora do alcance do prestador de serviços e dizem respeito unicamente a quem participa desse processo. O prestador é apenas um elemento dentre os diversos que compõem o processo comunicacional.

A prestação de serviços de comunicação materializa-se, portanto, não no momento em que é oferecido o canal ao tomador do serviço a título negocial, mas quando o prestador faz com que esse canal esteja preparado para realizar a comunicação, afastando-se, portanto, a potencialidade. Agora, a comunicação em si é um fato em potencial, porque, repetimos, não é possível saber se ela efetivamente ocorrerá.²²⁰

Destaca-se, a distinção do conceito de comunicação adotado pela Autora firmado neste estudo. Conforme já acentuamos, o fato comunicacional exige a presença de cinco elementos – um emissor, um canal, uma mensagem, um código comum ao remetente e destinatário e o receptor – e pode ser realizado em um fluxo unidirecional, isto é, prescinde do intercâmbio e

²¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 11ª Ed., 2001, p. 479.

²²⁰ ANJOS, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 páginas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 154.

compreensão da mensagem, o que permitiria ao prestador identificar a instauração do liame comunicativo.

Entende-se que a premissa adotada pela Autora – que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação consiste na disponibilização dos meios que possibilitem o ato comunicativo, sendo a sua incidência verificada quando estes estivessem preparados para se comunicar – não atenderia ao arquétipo constitucional da exação, seja por não se conformar ao aspecto material ou por impossibilitar que a base de cálculo do imposto exerça sua função de mensurar a intensidade da conduta alcançada pela tributação.

Nos serviços de telefonia móvel, por exemplo, os meios físicos encontram-se preparados para a comunicação 24 horas por dia, nos 7 dias da semana (salvo nos momentos de indisponibilidade da rede) de sorte que a incidência do imposto poderia se dar sucessivamente a qualquer momento. A base de cálculo, enquanto preço do serviço, não se revelaria apta para delimitar a extensão da materialidade do tributo, pois o valor pago a título de contrapartida pelo serviço dependeria da medição dos minutos utilizados, ao passo que a base imponível teria por escopo a mensuração da disponibilização dos meios físicos, fato que não sofreria variação.

De outro lado, quanto ao aspecto material, não se observa a presença dos requisitos ensejadores do processo comunicativo e, tampouco, de uma prestação de serviço tributável. Ao primeiro, já expomos a divergência de posicionamento; ao segundo, resta consignar a ausência de utilidade produzida para outrem que permita a sua inclusão na classe dos serviços passíveis de tributação. O esforço desempenhado para deixar o canal apto a realizar o processo comunicativo, não confere ao seu tomador a fruição de qualquer benefício, o qual somente poderia ser verificada com a transmissão da informação, a saber: a efetiva realização da comunicação.

Em suma, a justaposição dos critérios configuradores de uma “prestação de serviço tributável” e do “processo comunicacional” se mostra necessária a realização do fato prestacional do serviço de comunicação, mas não suficiente. Para a concretização do fato gerador eleito como passível de tributação pelo ICMS-Comunicação, além da presença desses elementos, importa a efetiva instauração da relação comunicativa.

6.4 BIDIRECIONALIDADE

A capacidade de o receptor da mensagem respondê-la pelo mesmo veículo que a recebeu, a bidirecionalidade é característica controvertida na doutrina. De um lado, grandes

doutrinadores defendem ser necessária para a verificação do liame comunicativo; de outro, encontra-se a corrente doutrinária que afasta esse requisito como pressuposto da comunicação.

A bidirecionalidade consiste na possibilidade da inversão do fluxo da transmissão da mensagem, em que o seu emissor assumiria a qualidade de receptor e vice-versa, ocorrendo a alternância de papéis na relação comunicativa e mudança de sentido do fluxo da informação. Nesse lastro, os sujeitos integrantes do processo comunicacional poderiam intercambiar as mensagens.

O prestador do serviço de comunicação proporcionaria a troca de informações entre os polos do processo comunicativo e não apenas a transmissão da mensagem em fluxo unidirecional. Essa característica pode ser identificada na modalidade de serviço de comunicação que realiza as ligações telefônicas, mas ausente na prestação de serviços de TV a cabo.

Essa característica é posta como necessária por Roque Antonio Carrazza, Hugo de Brito Machado e Humberto Ávila, os quais afirmam ser a materialidade do ICMS-Comunicação integrada pela “determinação do receptor, bilateralidade da relação entre emissor e receptor e a onerosidade diretamente relacionada à interação”²²¹. Roque Antonio Carrazza assinala que os meios físicos que não autorizam ao receptor responder a informação transmitida pelo mesmo veículo, não suscitaria a incidência do imposto em estudo.²²²

No escólio desses autores, Edison Aurélio Corazza conceitua a comunicação como a ação (do emissor) que tem por fim, necessariamente, uma reação (do receptor).²²³ Inevitável ressaltar o enfoque a necessária reação do receptor como indicação da inclusão da bidirecionalidade no conceito de serviço de comunicação.

Considerando a comunicação como o intercâmbio de mensagens entre o remetente e destinatário, a bidirecionalidade adquiriria relevo para ensejar a materialidade do ICMS. Todavia, conforme justificamos, o núcleo do ato comunicativo é compreendido, para fins da incidência do ICMS, como a transmissão da mensagem, isto é, a sua propagação do emissor ao receptor.

²²¹ ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação**. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética: vol. 146/116, 2007.

²²² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 17ª Ed., 2015, p. 259.

²²³ CORAZZA, Edison Aurélio. **ICMS sobre prestações de serviços de comunicação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 75.

Nesse lastro, a possibilidade de reversão do fluxo da informação apresenta-se como elemento prescindível à caracterização do lastro comunicativo. Bastaria a presença dos cinco elementos do processo comunicativo (emissor, canal, mensagem, código e receptor) para que se verificasse a comunicação, sendo complementar o intercâmbio de informações: seja de forma unidirecional (transmissão da mensagem do emissor para o receptor) ou seja de forma bidirecional (intercâmbio de informações entre o emissor ou receptor) a relação comunicativa estaria configurada.

Convém diferenciar a bidirecionalidade da bilateralidade. Esta reporta-se a necessidade de dois polos diversos na relação; aquela consiste na possibilidade do destinatário da mensagem ao recebê-la, enviar resposta fazendo uso do mesmo canal comunicativo. Depreende-se, assim, que a bilateralidade é pressuposta para que se possa falar na bidirecionalidade mas o contrário não se verifica, sendo possível uma relação bilateral se mostrar unidirecional ou, ainda, irreflexiva – a exemplo da prestação de serviços.

Destarte, entendendo o processo comunicativo como a transferência de informação, prescindível a troca de mensagens para que se constate a sua efetividade, a razão pela qual a bidirecionalidade não adquire o *status* de requisito fundamental à consecução da comunicação.

6.5 DETERMINAÇÃO DO RECEPTOR DA MENSAGEM

Um outro ponto a ser elucidado é a necessidade de determinação do receptor da mensagem. Tal qual consignado, a relação comunicativa somente pode ser verificada com a presença de no mínimo dois sujeitos de direito: o emissor e o receptor da mensagem.

Discute-se, porém, se a determinação desses sujeitos se apresentaria como imprescindível para ensejar a incidência do ICMS-Comunicação. Considerando que o emissor da mensagem, enquanto fonte da informação a ser transmitida, seria prontamente identificado, a questão cinge-se ao receptor. Deve ser ele certo e determinado ou tão só determinável?

Anotação dessa ordem teria por escopo possibilitar a verificação do conteúdo econômico da prestação e parte da doutrina que entende ser o processo comunicativo o intercâmbio de informações, seria necessária para que o receptor possa interagir.

Em breves notas, a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é verificada, no mundo fenomênico, quando a relação comunicativa for intermediada por um terceiro, em decorrência de ajuste contratual oneroso firmado com um dos sujeitos do processo

comunicacional (o emissor ou o receptor). Quer dizer, o emissor ou o tomador podem contratar os serviços do terceiro, para que este proporcione a comunicação.

Enquanto um dos sujeitos do processo comunicacional ocupar a posição de tomador do serviço, a existência do outro é necessária apenas para construir o liame comunicativo. Nesse norte, o conteúdo econômico da prestação de serviços é identificado entre o tomador e prestador, de sorte que é prescindível qualquer manifestação de capacidade econômica, para fins de incidência do ICMS, por parte do sujeito que somente o ato comunicacional integra.

Por essa razão, a determinação do receptor da mensagem compõe requisito intransponível se, e somente se, ele figurar na condição de tomador do serviço – a exemplo da modalidade de serviço de comunicação de TV a cabo. Lado outro, se o papel de tomador do serviço for realizado pelo emissor da mensagem, a determinação do receptor mostra-se irrelevante para o fato jurídico tributário que ensejará a cobrança do imposto.

Registra-se, contudo, que embora desnecessária a determinação do receptor quando este não contratar o serviço prestado, a forma que ele receberá a mensagem torna-o potencialmente determinável, ainda que não se possa individualizá-lo. Em uma ligação telefônica destinada ao popular orelhão (telefone público) o receptor será o sujeito que atender a ligação, sendo determinado pelo aparelho. Na radiodifusão, os receptores das mensagens enviadas estariam contidos dentro da classe lógica dos sujeitos que possuem acesso a um aparelho de televisão.

Desta forma, admitindo-se a existência de comunicação em um fluxo unidirecional, minimiza-se a importância do receptor e, por força disso, sua identificação não seria pressuposto à materialidade da exação. Bastaria, portanto, a possibilidade de determinação do receptor, sendo dispensável sua exata individualização.

6.6 SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

Para cumprir a investigação do que vem a ser serviços de telecomunicação, desempenha-nos inicialmente delimitar o processo de telecomunicação e explanar, ainda que de forma breve, algumas considerações acerca das redes que possibilitam a sua realização.

6.6.1 CONCEITO DE TELECOMUNICAÇÃO

Firmada a premissa no sentido de que a comunicação consiste no processo de levar a mensagem do emissor ao receptor, pode-se entender que a telecomunicação²²⁴ seja a realização do processo comunicativo a distância, por algum canal que faça uso de processo eletromagnético, o emprego das propriedades do campo eletromagnético para geração de sinais de comunicação.²²⁵

Recorrendo aos léxicos para investigar a significação usualmente atribuída ao termo, o dicionário Michaelis nos diz ser a telecomunicação a “denominação geral das comunicações a distância, compreendendo a telefonia e telegrafia (por fios ou por ondas hertzianas) e a televisão”²²⁶. No mesmo sentido, são as notas do Houaiss que a define como umas das possíveis acepções do termo comunicação, consistindo na ligação por meio de dispositivos elétricos, eletrônicos, telegráficos, telefônicos, radioelétricos e pneumáticos, de dois ou mais locais distanciados no espaço; ou o conjunto dos meios técnicos de comunicação; e o conjunto dos meios de transporte existentes.

O Glossário de Telecomunicações do *National Communication System* conceitua o termo como qualquer transmissão ou recepção de sinais, escrita, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza por fio, rádio, sistemas ópticos ou outros sistemas eletromagnéticos.²²⁷

Nesse contexto, afirma Helena de Araújo Lopes Xavier ser “consenso tácito quanto à afirmação de que o serviço de telecomunicações é espécie do serviço de comunicação, para extrair da definição legal daquele as características deste”.²²⁸

²²⁴ “El concepto de servicio de telecomunicación no es de fácil elaboración a efectos jurídicos. Inicialmente porque se confundía con la propia idea de red, con cuya explotación venía a identificarse, cuando sobre la misma solo se prestaba un servicio de forma, además, monopolística. Ningún interés jurídico presentaba la idea de red por sí misma, pues no era más que un elemento (la instalación o las obras que el concesionario se comprometía a realizar) del régimen jurídico del servicio, relevante sol en el momento del rescate de La concesión o extinción del contrato de gestión indirecta del servicio público. La evolución tecnológica y jurídica ha puesto de relieve cómo sobre una misma red se pueden prestar diferentes servicios, incluso de forma integrada, advirtiéndolo por otra parte, el proceso liberalizador de las telecomunicaciones, de la posibilidad de prestar, en competencia, servicios de telecomunicación sin red propia.” (PABLO, Marcos M. Fernando. **Derecho General das Telecomunicaciones**. Madrid: Ed. Colen, 1998, p. 135.)

²²⁵ ESCOBAR, J. C. Mariense. **Serviços de Telecomunicações: aspectos jurídicos e regulatórios**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 13.

²²⁶ MICHAELIS – **Moderno dicionário da língua portuguesa**. s. v. *Comunicação*. Disponível em: <<http://www.Michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-%20%20brasileiro/TELECOMUNICAÇÃO>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

²²⁷ “1. Any transmission, emission, or reception of signs, signals, writing, images and sounds or intelligence of any nature by wire, radio, optical or other electromagnetic systems. [NTIA] [RR] 2. Any transmission, emission, or reception of signs, signals, writings, images, sounds, or information of any nature by wire, radio, visual, or other electromagnetic systems. [JPI]” (NACIONAL COMMUNICATIONS SYSTEM TECHNOLOGY AND STANDARDS DIVISION. **Telecommunications: Glossary of Telecommunication Terms**. Disponível em: <<http://thehowlandcompany.com/pdf/fed-std-1037c.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2017.)

²²⁸ XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 72. São Paulo: Dialética, 2001, p. 77.

Em suma, as telecomunicações propiciam a comunicação entre ausentes, por todos os meios que se utilizem de processos eletromagnéticos. No âmbito do direito positivo, a Lei nº 9.472/97, assim dispõe:

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

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

Note-se que o texto legal designou as telecomunicações a partir da junção simultânea de aspectos denotadores: do (i) ato que a realiza; (ii) do meio; e, ainda, (iii) do seu conteúdo ou objeto. Somente se incluirá no rol das telecomunicações o ato de transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, realizado através de fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético.

Tais critérios são utilizados como classificatórios das modalidades de comunicação, conforme estabelece o art. 69 da Lei 6.742/97, a finalidade, âmbito de prestação, forma, meio de transmissão, tecnologia empregada ou de outros atributos. O citado artigo, dispõe, em seu parágrafo único, que a forma que se opera a telecomunicação decorre de características particulares de transdução, de transmissão, de apresentação da informação ou de sua combinação.²²⁹ A exemplificar o exposto, elenca como formas de telecomunicação: a telefonia, a telegrafia, a comunicação de dados e a transmissão de imagens.

Em razão da extensão de nosso país, o acesso aos serviços de comunicação se deu de forma paulatina e inicialmente descompassada por demandar um alto investimento na construção da infraestrutura necessária à sua consecução. Além disso, por pressupor a compatibilidade de tecnologias para que uma empresa possa se utilizar da rede de terceiros a fim de fazer chegar a mensagem a determinado receptor situado em localidade que não compete a sua atuação.

Dessa forma, o importante aspecto das telecomunicações, notadamente para se assumir o momento de convergência tecnológica que vivenciamos atualmente, é o estudo de suas redes, ao menos de breves noções e considerações que norteiam a sua implantação e compartilhamento.

²²⁹ Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L9472.htm >. Acesso em: 15 out. 2017.

6.6.2 REDES DE TELECOMUNICAÇÕES

Entende-se por redes o conjunto de equipamentos e estruturas que possibilitam a prestação do referido serviço, sendo as estruturas necessárias e suficientes para que o transporte de sinais aconteça.

A Anatel, através do Regulamento Geral de Interconexão (RGI), veiculada pela Resolução nº 410/2005, em seu art. 3º, VII, define as redes de telecomunicações como: “conjunto operacional contínuo de circuitos e equipamentos, incluindo funções de transmissão, comutação, multiplexação ou quaisquer outras indispensáveis à operação de Serviço de Telecomunicações.”²³⁰

Tal qual expomos no contexto histórico, a evolução das redes de telecomunicações se deu primeiramente de forma descompassada, especialmente quando a competência para exploração desses serviços foi conferida aos Estados e Municípios, uma vez terem sido construídas estruturas de redes que não tinham a capacidade de interligação, isto é, eram incompatíveis entre si. Posteriormente, com o monopólio da União a infraestrutura passou a ser implantada visando a compatibilidade de suas tecnologias.

Muitos anos depois, visando o incremento da competição, o Brasil foi novamente segregado em regiões de outorga, só que desta vez exigiu-se como requisito a interconexão de redes, de maneira a permitir o contato entre usuários relacionados a exploradoras e redes distintas. O dever de compartilhamento de redes encontra-se disposto na Lei nº 9.472/97, a qual dispõe que o mesmo deve ser realizado a preços e condições justas e razoáveis. Aliás, caso alguma empresa não proceda à interconexão de forma justificada, faculta a Agência Reguladora (Anatel) decretar intervenção na concessionária.²³¹

A finalidade dessa norma é a de assegurar, ante o desastroso histórico de segregação de outorgas, a universalização dos serviços de telecomunicação e os custos decorrentes de sua

²³⁰ Disponível em: < <http://www.anatel.gov.br/legislacao/resolucoes/2005/167-resolucao-410>>. Acesso em: 15 out. 2017.

²³¹ Art. 110. Poderá ser decretada intervenção na concessionária, por ato da Agência, em caso de: [...] VI - recusa injustificada de interconexão;

Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:

I - é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;

II - deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;

III - o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.

Art. 152. O provimento da interconexão será realizado em termos não discriminatórios, sob condições técnicas adequadas, garantindo preços isonômicos e justos, atendendo ao estritamente necessário à prestação do serviço. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acesso em: 15 out. 2017.

implantação consubstanciam despesas relativas à manutenção da infraestrutura necessária à oferta daquela mesma utilidade.

Podem as redes serem exploradas industrialmente, a exemplo das empresas-espelhos²³², que firmam contratos cujo objeto é a disponibilização das redes de telecomunicação para prestar os seus serviços aos clientes finais ou, ainda, utilizadas para a prestação dos serviços de comunicação. Na primeira situação tem-se a orientação do seu uso para a prestação dos “serviços de redes.”

Igualmente ao que ocorre com a prestação direta do serviço de comunicação, nos serviços de redes há a transmissão de sinais de voz, som, imagem, dados, dentre outros, de modo que, qualquer outro serviço de telecomunicação, se conformaria no genérico termo “serviço de rede”. Nesse lastro, por vezes, verifica-se a sobreposição desses serviços com os de comunicação.

Finalmente, cumpre ressaltar que com a digitalização dos serviços de telecomunicações, através da comutação e transmissão, crescente é o investimento nas redes integradas, orientadas ao transporte de sinais de não apenas uma modalidade de serviço, mas que se prestam a fornecerlos de forma integrada, isto é, utilizando-se de uma mesma conexão.

6.6.3 CONCEITO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

Historicamente, a tributação dos serviços de comunicação se deu apenas sobre os serviços de telecomunicação, isto é, aqueles que se utilizam de meios eletromagnéticos para instaurar a relação comunicativa. Por força disso, muito se confunde o critério material do imposto, sendo que a competência fora outorgada no art. 155, II da CF/88, com o fato de sua incidência ser realizada apenas sobre estes últimos.

A outorga de competência tributária se deu para a exigência de fatos que materializem a prestação de serviços de comunicação, mas desde sua criação, que remonta aos anos de 1984, apenas as telecomunicações são tributadas.

Por decorrência lógica do conceito de telecomunicações, os serviços de telecomunicações deveriam consistir na transmissão, emissão ou recepção, através de processo eletromagnético, dos símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza do emissor ao receptor. A distinção entre os serviços de comunicação – materialidade do ICMS-Comunicação – e os serviços de telecomunicação é que o prestador

²³² Empresas que se utilizam da infraestrutura de outra para prestar os seus serviços.

deste último se utiliza de meios eletromagnéticos para emitir sinais, caracteres, imagens, sons e informações de qualquer natureza. Nesse rigor, a prestação de serviços de telecomunicação estava inserta no domínio da comunicação, e, por essa razão, no campo de incidência do ICMS.

O Código Brasileiro de Telecomunicações, Lei nº 4.117/62²³³, em seu art. 4º, na esteira do conceito exposto, aduziu: “Para os efeitos desta lei, constituem serviços de telecomunicações a transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, por fio, rádio, eletricidade, meios óticos ou qualquer outro processo eletromagnético.” Ao assim definir, observa-se que o legislador o fez em harmonia com o uso comum do termo e observando o quanto já disseminado sobre telecomunicação pelo Convênio Internacional de Telecomunicações²³⁴.

Todavia, ao editar a Lei nº 9.472/97, o Congresso Nacional alterou a conceituação do tema e, assim dispôs no art. 60:

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

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

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.²³⁵

Nos termos do citado artigo, os serviços de telecomunicação não seriam exclusivamente a prática dos atos de transmissão, emissão ou recepção de sinais por processos eletromagnéticos, contudo, alcançaria o conjunto das atividades que possibilitassem a sua oferta, de sorte que, com a introdução desta norma, a significação pregressa deixou de significar “serviços de telecomunicação” para indicar apenas o significado atribuído ao vocábulo “telecomunicação” em si.

Nesse norte, para fins do art. 60 da Lei nº 9.472/97, o rol de atividades que poderiam ser consideradas como “serviços de telecomunicação” foi substancialmente ampliado,

²³³ BRASIL. Código Brasileiro de Telecomunicações. Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4117.htm>. Acesso em: 15 jun. 2016.

²³⁴ Disponível em: <<http://www.itu.int/en/publications/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

²³⁵ BRASIL. Lei Geral das Telecomunicações, Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Brasília, Distrito Federal: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acessado em: 15 jun. 2016.

contemplando a execução de serviços meramente preparatórios à sua execução, o que fez a norma regulatória perder sua conexão direta com a relação comunicativa.

São preparatórios os serviços necessários à intermediação da comunicação, mas que não a efetivam. Em outras palavras, apesar de integrarem a rotina das empresas que prestam tais serviços, quando isoladamente considerados, não permitem a consecução da relação comunicativa. A exemplo disso tem-se a habilitação de celulares, locação de equipamentos, manutenção periódica das redes, dentre outros.

Diante dessa alteração normativa, os Estados em seu anseio arrecadatário objetivaram exigir o ICMS sobre o conceito introduzido pelo art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações, como se a referida norma estivesse explicitando a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação e não se referindo tão só aos serviços de telecomunicação.

Dessa forma, muito embora o Supremo Tribunal Federal tivesse se manifestado no sentido de que o critério material do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação consistiria somente o serviço de comunicação propriamente dito,²³⁶ várias foram as autuações lavradas, gerando verdadeira insegurança jurídica no que toca a materialidade da exação.

Por se tratar de questão infraconstitucional, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou ao julgar o Recurso Especial nº 1.176.753-RJ,²³⁷ interposto pelo Estado do Rio de Janeiro em face da operadora de telecomunicação denominada Vivo S/A, para discutir a incidência de

²³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.368. Relator: Ministro Francisco Falcão. Órgão Julgados: Primeira Seção. Publicação: DJ, 09.02.2005.

²³⁷ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL); TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012).

ICMS sobre serviços acessórios à telecomunicação em si. Nesse caso, ao negar provimento ao Recurso Especial do Rio de Janeiro, a Corte Legal reafirmou seu entendimento de que sobre atividades acessórias, ainda que essenciais à efetiva prestação dos serviços de comunicação, não há a incidência do ICMS.

Entendeu a Corte Legal que, mesmo em se tratando de serviços essenciais à efetiva prestação de serviços de comunicação, por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, afastando-se a possibilidade de incidência da exação. Além disso, consignou, na esteira do que lecionava Humberto Ávila, que a Lei Geral de Telecomunicações fora veiculada “[...] para o fim específico de regular o serviço público de telecomunicações”²³⁸ e não com a finalidade de alterar o aspecto material de tributo.

Eis que frustrada a tentativa dos Estados de repercutir o conceito de serviços de telecomunicação veiculado por norma regulatória para fazer incidir o ICMS-Comunicação sobre atividades que não se inserem conceito de prestação de serviços de comunicação.

Desta feita, a despeito da tentativa dos Estados, a denominação conferida aos serviços de telecomunicações pelo art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações não alterou o campo de incidência do ICMS-Comunicação, seja porque positivada tão só com finalidade regulatórias, seja porque o alcance semântico da expressão “prestação de serviços de comunicação” não está inserto qualquer serviço preparatório ou acessório, mas tão somente o que proporciona a comunicação propriamente dita.

Nesse contexto é que o art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações ocasionou situação em que, muito embora as telecomunicações sejam espécie de comunicação, nem todos os serviços de telecomunicação seriam enquadráveis como serviço de comunicação, porquanto o lastro comunicativo já não seria mais essencial àquele.²³⁹

6.7 DO CONVÊNIO CONFAZ Nº 69/98

Anteriormente a edição da LC nº 87/96, a qual, em atendimento ao art. 146 da CF/88, veiculou as normas gerais sobre o ICMS, a norma jurídica que exercia esse papel era o Convênio ICM nº 66/88. Valendo-se da autorização constante do art. 34, § 8º, do ADCT, os Estados e

238 ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação.** In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 143. São Paulo: Dialética, 2007, p. 125.

239 MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Comunicação.** São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2º Ed., p. 102.

Distrito Federal regularam as feições do imposto instituído pela Carta Constitucional de 1988 através da edição do referido convênio.

O constituinte originário franqueou aos Estados e Distrito Federal, enquanto não fosse editada a lei complementar, suprir a lacuna legislativa fazendo uso do instrumento normativo do Convênio, para que, em conjunto, essas pessoas políticas pudessem dispor de forma uniformizada, sobre uma série de elementos indispensáveis à percussão jurídica do ICMS. Essa concessão do texto constitucional possuía, contudo, caráter provisório, sendo eficaz apenas na ausência da legislação complementar.

Nada obstante, o Congresso Nacional somente veiculou a Lei Complementar nº 87 no ano de 1996, conferindo ao Convênio ICM nº 66/88 regular as normas gerais do ICMS até esta data. A novel legislação dispôs, dentre outros comandos, sobre a materialidade do imposto estadual em seu art. 2º, inciso III, consignando que a exação incide sobre: “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; [...]”.

No ano seguinte, a introdução em nosso ordenamento da legislação complementar, foi introduzida a Lei Federal nº 9.472/97 – Lei geral de Telecomunicações – a qual, como bem acentuamos, ampliou a classe dos possíveis fatos que poderiam ser considerados como serviços de telecomunicação, passando a contemplar a execução de serviços meramente preparatórios a sua execução. Na tentativa de ampliar o campo de incidência da exação, em 1998, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), veiculou o Convênio nº 69/98, que preceitua em sua cláusula primeira:

Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

De acordo com o texto normativo, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, bem como os relacionados a serviços suplementares e facilidades adicionais, que otimizem ou agilizem o processo de comunicação também ensejariam a materialidade do imposto. Com a edição deste ato, pretendiam os Estados

e Distrito Federal obter autorização normativa para alcançarem toda e qualquer receita que, de alguma forma, estivesse relacionada a prestação dos serviços de comunicação.

Referida norma, desbordou o critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, uma vez que os valores percebidos em contrapartida das atividades acima referenciadas não configuram remuneração advinda de serviço de comunicação. Decorrem de remuneração sucedida da prestação de atividades-meio, as quais não se confundem com o serviço fim de comunicação.

Inequívoco, pois, que ao pretender tributar a remuneração advinda de tais atividades, o Convênio nº 69/98²⁴⁰ objetivou ampliar o campo de incidência do ICMS, incluindo em seu espectro atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo nem na Lei Complementar nº 87/96, nem no artigo 155, II, da Constituição Federal.

A legalidade dessa forma foi levada à análise do Superior Tribunal de Justiça que, por meio do Recurso Especial nº 601.056²⁴¹, destacou a sua incompatibilidade com o quanto veiculado pelos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar nº 87/96, com o arquétipo constitucional da exação e, por fim, com o princípio da tipicidade cerrada, o qual veda a ampliação dos elementos que integram o fato gerador da exação. Convém colacionar trecho do voto da Relatora Ministra Denise Arruda:

Este Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de analisar o conteúdo desse convênio, concluindo, em síntese, que: (a) a interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária, que é, por exemplo, a habilitação, a instalação, a disponibilidade, a assinatura, o cadastro de usuário e de equipamento, entre outros serviços. Isso porque, nesse caso, o serviço é considerado preparatório para a consumação do ato de comunicação; (b) o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, idéias, de modo oneroso; (c) o Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade fechada, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. Assim, não

²⁴⁰ Entende-se por Convênio CONFAZ como: “um acordo emanado da reunião dos Estados-membros e do Distrito Federal, à qual comparecem seus representantes, indicados pelo chefe do Executivo dessas unidades federadas. Há uma assembléia à qual se faz presente o preposto do Executivo (normalmente, um Secretário de Estado, como o da Fazenda ou das Finanças), sendo discutidas propostas que, ao final, havendo concordância acerca de seu conteúdo, serão submetidas às Assembléias Legislativas. É com a ratificação por esse órgão que o convênio passa a ser cogente, exigindo-se sua observância pelos Estados que participaram de sua formação.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Parecer acostado aos autos do Recurso Especial nº 1.176.753-RJ.).

²⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial nº 601.056/BA. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado: 09.03.2006. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação, DJ, 03.04.2006.

pode o Convênio 69/98 aumentar o campo de incidência do ICMS, porquanto isso somente poderia ser realizado por meio de lei complementar.

[...]

É certo que a jurisprudência desta Corte tem perfilhado a questão da não-incidência de ICMS sobre os serviços intermediários de comunicação mais em relação à habilitação de aparelho de telefonia celular. No entanto, o mesmo entendimento consagrado nos julgados mencionados pode ser estendido ao caso dos autos, que se refere a serviço de instalação de linha telefônica fixa, na medida em que, também nessa hipótese, trata-se de atividade-meio do serviço de comunicação, que é a atividade-fim. Desse modo, somente em relação a este deve incidir ICMS, e não sobre aquele, porquanto não há previsão legal que possibilite a exigência da referida exação em relação à atividade de instalação de telefone. (DJ de 03/04/2006).

Mais uma vez o Superior Tribunal de Justiça acentuou que ICMS somente pode ser exigido sobre os fatos prestacionais que configurem serviços de comunicação propriamente ditos, quando o prestador realizar a atividade-fim, isto é, instaurar a relação comunicativa. Diante do exposto, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a ilegalidade do referido convênio, uma vez que nem a Constituição Federal nem a LC nº 87/96 autoriza a incidência do ICMS sobre atividades outras que não o serviço de comunicação propriamente dito.

A inconstitucionalidade dessa norma foi declarada, posteriormente, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 572.020, interposto pela Telebrasil Celular S/A (atual Vivo)²⁴², oportunidade em que consignou a impossibilidade de exigência do ICMS sobre atividades-meio, a exemplo das listadas no Convênio CONFAZ nº 69/98, pois visam apenas possibilitar a prestação do serviço de comunicação ocorra com ela não se confundindo.

Por tais razões, o Egrégio Superior Tribunal Federal julgou inconstitucional o teor do caput da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98, o qual, a pretexto de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações, pretendeu fazer incidir o ICMS sobre serviços que a comunicação em si não instaura.

6.8 DA NÃO INCIDÊNCIA SOBRE ATIVIDADES-MEIO OU PREPARATÓRIAS

Nos tópicos precedentes abordou-se o tema das atividades-meio ou preparatórias com o fito de explicar as razões que as Cortes Superiores rechaçaram a utilização do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações como materialidade do ICMS-Comunicação, bem como,

²⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 572.020 – DF**. Relator: Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Min. Luiz Fux. Julgado: 06.02.2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicado: 13.10.2014.

declararam a inconstitucionalidade e ilegalidade do Convênio CONFAZ nº 69/98, por veicular norma que extrapolaria o campo incidência desta exação.

Nas duas oportunidades, o fundamento para afastar a pretensão dos Fiscos Estaduais foi a de impossibilidade de a tributação recair sobre fatos que, muito embora necessários à consecução do processo comunicacional, não o realizam.

Para a realização dos serviços de comunicação, faz-se necessário o fornecimento dos meios por terceiros a fim de que seja transmitida a informação através do processo comunicativo e que, por essa prestação de serviço, exista uma contrapartida em valor pecuniário.

Exatamente para a disponibilização dos meios necessários à consecução do processo comunicativo, são realizadas diversas atividades as quais possibilitam a transmissão da mensagem, a exemplo da instalação e montagem de equipamentos, a habilitação de linhas telefônicas, a manutenção da rede, dentre outras. Tratam-se de atividades que indicam, explicitam ou especificam as técnicas, processos ou deveres que as empresas de telecomunicações devem observar no desempenho de sua atividade econômica.

Denominam-se como atividades-meio ou preparatórias, pois executam as etapas, passos, processos, tarefas, obras, que são realizadas “para o próprio prestador” e não “para terceiros”, ainda que estes indiretamente os aproveitem, como condição prévia e necessária para que possa oferecer a utilidade contratada.

Por sua natureza, as atividades-meio ou preparatórias são desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer para terceiros, enquanto que os atos praticados como fim, acarretam uma utilidade material ou imaterial colocada à disposição de outrem. Tem-se, pois, situações distintas.

No caso dos serviços de comunicação, a distinção reside na verificação se a atividade, enquanto isoladamente considerada, propicia a transmissão da informação entre os sujeitos do processo comunicacional. Ao passo que as atividades-meio disponibilizam o acesso à comunicação, as atividades-fim as realizam.

Nesse norte, Aires Fernandino Barreto e Geraldo Ataliba já enunciaram que “não se pode confundir serviços de comunicação com serviços que antecedem a comunicação, nem mesmo com serviços conexos aos de comunicação”, pois, “a competência dos Estados esgota-

se na prestação de serviços de comunicação. Não inclui outros, diversos dos de comunicação, ainda que a ela inerentes, relativos ou conexos”.²⁴³

Dessa forma, as atividades realizadas para operacionalizar a prestação de serviços de comunicação, são consideradas como etapas necessárias e preparatórias ao serviço de comunicação, que a rigor de não poderem ser consideradas como se fato impositivos do ICMS- Comunicação levassem em conta, tendo em vista que a norma de incidência tributária elege como materialidade do imposto o serviço de comunicação *stricto sensu*.

Destaca-se, por oportuno, trecho do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, proferido por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.176.753-RJ, que explicita com rigor, as razões que fundamentam a não incidência do ICMS sobre as atividades preparatórias ao serviço de comunicação, ainda que percebida contrapartida pecuniária pelo seu exercício:

Do voto do i. Ministro Mauro Campbell Marques, destacamos o seguinte trecho: “Em relação aos demais serviços acima listados, aplicando-se a mesma linha de entendimento, verifica-se que não se referem a processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza.

Nesse contexto, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

[...]

Assim, a prestação de serviços conexos aos de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim — processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.²⁴⁴

À luz do exposto, tem-se por pressuposta à tributação do ICMS-Comunicação a promoção da relação comunicativa entre o emissor e receptor, por pessoa diversa destes, em decorrência de contrapartida econômica, de modo que, qualquer atividade que a comunicação

²⁴³ ATALIBA, Geraldo. BARRETO, Aires F. ISS. **Construção civil – pseudo-serviço e prestação de serviço – estabelecimento prestador – local da prestação.** In: *Revista de Direito Tributário* nº 40. São Paulo: Malheiros, 1987, p. 90.

²⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1176753/RJ.** Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado: 28.11.2012. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicado: 19.12.2012.

não estabeleça, ainda que realizada com vistas a esse fim, é considerada como preparatória, situando-se para além dos limites do seu campo de incidência.

7 NORMAS TRIBUTÁRIAS DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Encerradas as considerações acerca do fato impositivo do ICMS-Comunicação, cumpre delimitar os critérios que integram a sua norma padrão de incidência: elucidando sua materialidade, os sujeitos que integrarão a relação obrigacional tributária, bem como as condições de tempo e espaço para sua incidência.

Descrito abstratamente o fato econômico gravado pela tributação, deve o legislador dispor sobre a relação obrigacional tributária que será instaurada quando se verificar a ocorrência do aludido fato. Dessa forma, no consequente normativo, cabe ao legislador prescrever o aspecto pessoal e quantitativo.

7.1 ASPECTO MATERIAL

Tal qual anteriormente consignado, é no critério material que se encontra o núcleo da hipótese de incidência tributária, formado por um verbo e seu complemento, descrevendo abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Tratando-se do Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação, tem-se o verbo “prestar” e, a título de complemento, a expressão “serviços de comunicação”.

Depreende-se, pois, ser condição necessária à sua materialização a justaposição dos elementos configuradores de um lado, do processo comunicacional, e do outro, da prestação de serviços. Nada obstante, o fato impositivo somente se realizará quando promovida a relação comunicativa entre o remetente e destinatário da mensagem.

São necessários, portanto, três sujeitos de direito: um prestador, pessoa alheia ao ato de comunicação, um emissor e um receptor, os quais integram o processo comunicativo e podem assumir a função de tomador do serviço.

Isto posto, das conclusões extraídas no presente estudo, compreende-se o aspecto material dessa exação na prestação de serviços por meio da qual se promove a instauração do liame comunicativo entre o emissor e receptor, por sujeito distinto, realizada com vistas a obtenção de contrapartida pecuniária.

Dessa forma, verificada a prestação do serviço de comunicação, encontra-se representado o critério material da exação.

7.2 ASPECTO TEMPORAL

O momento da incidência dos tributos decorre da própria configuração de sua hipótese de incidência, sendo esse elemento da norma-padrão denominado de aspecto temporal ou critério temporal. Tratando-se do ICMS-Comunicação, consequência natural de sua materialidade, ocorre apenas a verificação do fato imponible, quando há ocorrência da prestação onerosa de serviços de comunicação. Foi esse o momento eleito pela legislação complementar, conforme consta do art. 12, inciso VII da Lei Complementar nº 87/96. Eis o seu teor:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; [...].

Da leitura do dispositivo legal supratranscrito, pode-se afirmar que ser a regra geral que o ICMS incide sobre os “serviços de comunicação” propriamente ditos, por ocasião de suas prestações. A legislação dispõe sobre a incidência exclusivamente do serviço de comunicação *strictu sensu*, não deixando margem para a inclusão de serviços meramente preparatórios ou acessórios à comunicação propriamente dita.

O §1º deste artigo, entretanto, prevê hipótese em que, se serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, o imposto poderá ser exigido por meio do fornecimento desses instrumentos ao usuário. Trata-se de comando legal autorizando a incidência antecipada do ICMS-Comunicação, por equiparar a venda do cartão, ficha ou assemelhado a prestação onerosa de serviço de comunicação.

Esse dispositivo legal versa sobre a comercialização dos cartões telefônicos contendo créditos para o consumidor utilizá-los como bem aprouver, dentro do prazo de validade regulamentados pela Anatel, sendo prática comum no âmbito da telefônica móvel; ou, se recuarmos historicamente, a velha ficha que dava direito ao uso dos telefones públicos popularmente intitulados de “orelhão”. Tem-se, pois, situação em que o tributo é devido anteriormente à realização de seu fato gerador, por ficção jurídica da legislação complementar.

7.3 ASPECTO ESPACIAL

A definição desse critério encontra-se no art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, o qual dispõe:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou semelhantes com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

§ 6º – Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde tiverem localizados o prestador e o tomador.

Mediante ao exposto, a regra geral é a de cobrança no local da prestação do serviço, excetuando-se a prestação de serviços de comunicação por satélite, os quais devem ser recolhidos no local do estabelecimento ou do domicílio do tomador.

Lado outro, a legislação expressa, em seu §6º, a delimitação do local da incidência para os serviços não medidos, hipótese em que o preço é determinado por determinado interstício temporal e não pela medida do tráfego de informações. Nesses casos, para as prestações que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação, o tributo será recolhido em iguais partes, devendo 50% de seu valor ser destinado ao Estado da localização do prestador e, a outra metade, ao que se situa o tomador.

7.4 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO

O aspecto pessoal é formado por um sujeito ativo e um sujeito passivo, os quais integrarão a relação jurídica tributária após a verificação da ocorrência, no mundo fenomênico do fato impositivo.

O sujeito ativo é quem detém a competência para exigir do sujeito passivo a parcela de seu patrimônio a título de imposto, cabendo a este o adimplemento dessa obrigação. Dessa feita,

o “poder de tributar” as prestações onerosas de serviços de comunicação, outorgado pela Constituição Federal no art. 155, II, é de titularidade dos Estados e o Distrito Federal, sendo eles os possíveis sujeitos ativos da exação.

Como já afirmamos, o sujeito passivo, em matéria tributária, é aquele apontado de forma genérica pelas normas jurídicas para suportar o ônus da tributação, isto é, a pessoa física ou jurídica que realizar a conduta descrita no critério material da regra matriz de incidência tributária, ou, então, a pessoa física ou jurídica a quem a Lei Complementar determinou o recolhimento do tributo, quando realizada a materialidade dele por terceiros.

Nesse norte, no polo passivo, encontra-se o contribuinte que realiza o fato econômico relevador de capacidade contributiva, os prestadores de serviços de comunicação, isto é, os terceiros que, a despeito de não integrarem a relação comunicativa, a promovem. Igualmente ao que ocorre com o ISS, diversas são as normas que regulam a sujeição passiva indireta, elegendo os responsáveis e substitutos tributários.

7.5 ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

A definição da base de cálculo encontra-se positivada no art. 13, inciso III da LC 87/96²⁴⁵, o qual elege o valor do serviço prestado como elemento mensurador da materialidade da exação.

A alíquota é aplicada sobre o montante apurado na base de cálculo, definindo o *quantum* devido a título de tributo. Por ser um imposto de competência estadual, as alíquotas encontram-se designadas nas respectivas legislações dos Entes Federados. Cumpre anotar, contudo, que as alíquotas vigentes e que devem ser aplicadas sobre o montante apurado pela base de cálculo, elas variam entre 25% e 35%.

²⁴⁵ “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; [...].”

8 ANÁLISE DAS ATIVIDADES

8.1 RADIODIFUSÃO

As atividades de radiodifusão são operacionalizadas com uso de frequência radioelétrica e sem utilização de fios, cabos ou outros meios físicos dos sons (rádio) e sons e imagem (televisão), e possuem regulamentação específica.

Discussão sobre a tributação dessa atividade por meio do ICMS-Comunicação é questionada seja pela ausência da bidirecionalidade, seja pela impossibilidade de se determinar, de forma certa e individualizada, o receptor da mensagem; ou, ainda, seja em virtude da inexistência de contrapartida pecuniária.

Superados os requisitos da bidirecionalidade e da ausência de receptor determinado, que, segundo a posição adotada nesse trabalho, seriam irrelevantes à deflagração do fato prestacional do serviço de comunicação, a ausência de onerosidade importaria para incluir essa espécie de serviço no campo de incidência do ICMS.

Se ausente conteúdo econômico no fato praticado pelo Contribuinte, não está a Administração Pública autorizada a desfalcicar parcela de seu patrimônio a título de pagamento de imposto, já que inexistente o “signo-presuntivo” de riqueza desencadeador da relação obrigacional tributária. Essa ordem encontra-se posta no texto Constitucional ao dispor sobre o princípio da capacidade contributiva e, ainda, no âmbito da legislação complementar ao definir a hipótese de incidência do imposto, art. 2º, III da LC 87/96.

Ao se conjugar a expressão prestação de serviços com o processo comunicacional, se verificou que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação poderia ser enunciada como a realização da comunicação, entre o remetente e destinatário da informação, por terceiro alheio a relação comunicativa, mediante o pagamento de valor.

O prestador de serviços não integra qualquer dos polos na relação comunicativa, sob pena de falar-se em autosserviço. Vedação dessa natureza não se aplica ao tomador do serviço, sujeito de direito que fruirá da utilidade resultante de sua prestação e honrará a contraprestação ajustada, que pode integrar o processo comunicacional na qualidade de emissor ou receptor da mensagem que se pretenda transmitir.

Nesse norte, podemos entrever a situação em que o telespectador poderia ser considerado como tomador do serviço ou, também, o exercício desse papel por um quarto sujeito de direito.

Se a radiodifusão for descrita colocando o telespectador na função de tomador do serviço, verificar-se-ia que os mesmos teriam sido prestados a título gratuito, não sendo oferecidos à tributação através da ausência de conteúdo econômico. Entretanto, pode-se ilustrar uma relação em que existente a prestação onerosa de serviços de comunicação relação ao incluir as empresas que anunciam na programação de Rádio/TV.

As emissoras obtêm suas remunerações com a veiculação de anúncios e, os anunciantes, contratam os seus serviços para veicular informação ao público telespectador. Descrevendo-as dessa forma, tem-se: os anunciantes na qualidade de tomador do serviço e emissor da mensagem; as emissoras como prestadoras e, por fim, os telespectadores como receptores. Eis que presente a onerosidade necessária para que se proceda a tributação.

Sem estar sob a vigência da Carta Constitucional de 1988, a Corte Constitucional apreciou o tema através do Recurso Extraordinário nº 90.749-BA²⁴⁶, que tinha por objeto decidir a possibilidade de cobrança do ISS sobre o serviço que questão, pois os Municípios poderiam exigí-lo sobre os serviços de comunicação cuja abrangência territorial não ultrapassassem o seu território. Na oportunidade, a Corte Suprema reafirmou ser a radiodifusão um serviço de comunicação, mas afastou a tributação do ISS pela atividade da emissora ser exercida para além dos limites territoriais da Municipalidade.

Reiterando esse posicionamento, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a ADI 1467-DF, declarou a inconstitucionalidade de norma do Distrito Federal que veiculava norma imunizante dos serviços de radiodifusão, sem, à época, respaldo constitucional. Defendia o Ente Federado que a radiodifusão não seria espécie de comunicação, haja vista que, ao elencar as competências administrativas, o constituinte separou os serviços de telecomunicação no inciso XI do art. 21 e, de outro lado, os de radiodifusão no inciso XII deste artigo.

Entretanto, a sua pretensão não foi acolhida, sendo a norma distrital declarada inconstitucional, por ter de ser a radiodifusão uma espécie de comunicação, inserindo-se na competência estadual para instituição e cobrança do ICMS, a qual não poderia o Distrito Federal dispor sem a autorização constitucional ou por convênio. Desse modo, por não ter guardado obediência ao art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g" da CF/88, a Suprema Corte revelou sua inconstitucionalidade. Eis a ementa desse julgado:

²⁴⁶ ISS - SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE ATRAVÉS DE CANAL DE TELEVISAO CUJAS IMAGENS ULTRAPASSAM OS LIMITES DE UM MUNICÍPIO - NÃO INCIDENCIA, DADA A COMPETÊNCIA TRIBUTARIA DA UNIÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 90.749. Relator: Min. CUNHA PEIXOTO. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgado: 15.05.1979. Publicado: 03.07.1979.

EMENTA: - DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: RADIODIFUSÃO SONORA E DE SONS E DE IMAGENS (ALÍNEA "A" DO INCISO XII DO ART. 21 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTIGO 132, I, "B", DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. O art. 132, I, "b", da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inciso XI do art. 21 da C.F., vedou sua incidência sobre os mencionados no inciso XII, "a", do mesmo artigo, ou seja, sobre "os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens" (art. 21, XII, "a", da C.F., com a redação dada pela E.C. nº 8, de 15.08.1995). 2. Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II, da C.F., pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação. 3. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na Constituição Federal (art. 155, II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão com observância da Lei Complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inciso XII, letra "g". 4. Lei Complementar, a de nº 24, de 07.01.1975, já existia, com essa finalidade, antes, portanto, da Constituição de 05.10.1988. 5. E, a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar nº 87, de 13.09.1996, cujo art. 1º reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, regulando também a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais. 6. Caracterizada a concessão de imunidade não prevista na Constituição Federal, ou, ao menos, a concessão de benefício fiscal não autorizado pela Lei Complementar a que aquela se refere, julga-se procedente a Ação Direta, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão "de que trata o art. 21, XI, da Constituição Federal", constante da alínea "b" do inciso I do art. 132 da Lei Orgânica do Distrito Federal. 7. Plenário: decisão unânime.²⁴⁷

No mesmo passo, foi o posicionamento da Corte Constitucional ao julgar a ADI-MC nº 773-RJ, vindo a declarar a inconstitucionalidade de norma do Estado do Rio de Janeiro, a qual também desonerava os prestadores de serviços de radiodifusão.²⁴⁸

Nada obstante, a discussão foi encerrada com a introdução do art. 155, §2º, X, "d" no texto constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, foi veiculada norma imunizante e, por força disso, tais serviços não podem ser alcançados pela tributação do ICMS.

²⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1467 - DF, Relator(a): Min. Sydney Sanches. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgado: 12.02.2003. Publicado: DJ, 11.04.2003.

²⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 773, Relator: Gilmar Mendes. Julgado: 28.08.2014. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 30.10.2014.

8.2 SERVIÇO DE TV A CABO

Espécie de serviço de telecomunicação caracterizada pela distribuição, mediante transporte por meios físicos, de sinais de vídeo e/ou áudio a assinantes, o serviço em tela foi disciplinado, originalmente, pelo art. 2º da Lei nº 8.977/1995²⁴⁹, regulamentado pelo Decreto nº 2.606/1997. A sua definição está prevista pelo artigo 2º do referido Decreto, conforme segue:

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

§ 1º Os sinais referidos neste artigo compreendem programas de vídeo e/ou áudio similares aos oferecidos por emissoras de radiodifusão, bem como de conteúdo especializado e que atendam a interesses específicos, contendo informações meteorológicas, bancárias, financeiras, culturais, de preços e outras que possam ser oferecidas aos assinantes do Serviço. Incluem-se neste Serviço a interação necessária à escolha da programação e outros usos pertinentes ao Serviço, tais como aquisição de programas pagos individualmente, tanto em horário previamente programado pela operadora como em horário escolhido pelo assinante. Aplicações não compreendidas neste parágrafo constituem outros serviços de telecomunicações, podendo ser prestados, mediante outorga específica, em conformidade com a regulamentação aplicável.²⁵⁰

Consiste o serviço de TV a Cabo em um serviço de telecomunicações, por meio do qual haverá a distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio aos assinantes, incluída a aquisição, de forma individualizada, de programas ao assinante, a serem exibidos em horário previamente definido pela prestadora do serviço ou em horário a ser definido pelo próprio usuário. A interação necessária à prestação desse serviço, mencionada no art. 2º do Decreto nº 2.606/1997 supratranscrito, revela-se no processo de troca de sinais, informação ou comando entre o terminal do assinante e o cabeçal²⁵¹. Segundo a norma regulamentar, a atividade em estudo destina-se a promover a cultura universal e nacional, o entretenimento, a pluralidade política e das fontes de informações, bem como o desenvolvimento social e econômico do país.²⁵²

²⁴⁹ Art. 2º O Serviço de TV a Cabo é o serviço de telecomunicações que consiste na distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio, a assinantes, mediante transporte por meios físicos.

Parágrafo único. Incluem-se neste serviço a interação necessária à escolha de programação e outras aplicações pertinentes ao serviço, cujas condições serão definidas por regulamento do Poder Executivo. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8977.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

²⁵⁰ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1997/d2206.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

²⁵¹ Aparelhagem que realiza o tratamento (recepção, amplificação, regeneração de sincronismos, etc) dos sinais que serão distribuídos pela Operadora. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/glossario?catid=3&faqid=6>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

²⁵² ESCOBAR, J. C. Mariense. **Serviços de Telecomunicações: aspectos jurídicos e regulatórios**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 132.

Sobre o serviço de TV a Cabo, ensina José Eduardo Soares de Melo:

O Serviço de TV a Cabo (Lei nº 8.977, de 6.1.95, regulamentada pelo Decreto nº 2.206, de 14.4.97, e mantida pela Lei nº 9.472/97, art. 212) – pertinente à distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio a assinantes, mediante transporte por meios físicos – também estipulava a assinatura de contrato e o pagamento de preço (arts. 2º, 5º, II e 34, I).

Esta modalidade de comunicação televisiva também possui elementos distintos da radiodifusão, tendo como ponto marcante a fruição de específicos e diferenciados serviços, prestados de modo onerosa a tomadores identificados, e materializados em contrato. Essas características operacionais e legais permitem vislumbrar que apenas as comunicações televisivas – “Assinatura e a Cabo” – tipificam autênticos serviços de comunicação, sujeitando-se ao ICMS.²⁵³

Cumpra distinguir os serviços de TV a Cabo do MMDS (Serviço de Distribuição de Sinais Multiponto Multicanais) e do DTH (Serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite). No primeiro o canal comunicativo é estabelecimento por cabos e/ou fibras ópticas; no MMDS a sua operacionalização se dá mediante micro-ondas que cobrem determinada faixa territorial; e, por fim, no DTH a transmissão é realizada via satélite. Sendo todos eles espécies de serviços que proporcionam a distribuição de sinais de áudio e vídeo aos seus assinantes.

Muito embora configure modalidade transmissora de sinais, defendia-se a não tributação desses serviços, sob o fundamento de que ausente estaria a bidirecionalidade e/ou porque não poderia o receptor figurar na qualidade de tomador do serviço.

Ao analisar a incidência do ICMS sobre os serviços de televisão por assinatura a Corte Legal, nos autos do Recurso Especial n. 677.108/PR²⁵⁴ consignou o entendimento no sentido de que

seja do ponto de vista material, disponibilização de modo oneroso, de meios (ou canais) necessários à comunicação à distância seja por expressa disposição legal, artigos 60 e 170 da Lei 9.472/97 e Resolução nº 220/2000 tais serviços são considerados como serviços de telecomunicação.²⁵⁵

²⁵³ MELO, José Eduardo Soares. **ICMS – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 11ª Ed., 2006, p. 134.

²⁵⁴ REsp 677.108/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJe 01/12/2008.

²⁵⁵ Do voto do i. Ministro Relator Castro Meira, transcrevemos o trecho que segue: “A relação comunicativa pressupõe, além do elemento subjetivo (emissor e receptor), o elemento instrumental (canal) e o elemento material (mensagem). Diante dessa multiplicidade de elementos, o questionamento que se faz é o seguinte: qual desses fatores pode ser tomado pela norma como fato gerador do ICMS? [...]. É nesse contexto que deve ser interpretado o fato gerador do ICMS previsto no art. 2º, III, da LC 87/96. Incide o imposto sempre que alguém ponha à disposição de terceiros, de maneira onerosa, os meios (ou canais) necessários à comunicação à distância (*sic*). [...] O caso dos autos debate a incidência do ICMS na atividade de TV via satélite, conhecida como DTH - Direct to

Dessa forma, conclui-se que de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para estar configurada a prestação do serviço de comunicação, prescindível a bidirecionalidade, sendo necessária apenas a distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio aos assinantes, mediante o transporte por meios físicos e contrapartida pecuniária do destinatário da mensagem.

No que toca a convergência tecnológica, importa anotar que mediante a integração das redes e permissão da Anatel, as TVs por assinatura passaram a oferecer, além da programação televisiva, os serviços de telefonia e internet. As três modalidades de comunicação ensejam, como visto, a incidência do ICMS, não ocasionando maiores discussões nesse contexto.

Registra-se, porém, ser controverso a não tributação do aparelho do *modem* e do decodificador fornecido pelas operadoras a título oneroso aos seus assinantes. Tem-se inequívoca locação de bens móveis, a qual, a teor da Súmula Vinculante nº 31, não denota uma obrigação de fazer com utilidade produzida a outrem, mas, tão só, uma obrigação de dar e, por essa razão, não se submeteria a tributação sobre serviços de qualquer natureza.

De outro lado, na esfera estadual, segundo o art. 18, § 1º, Anexo II, do RICMS/00²⁵⁶ do Estado de São Paulo, oriundo do Convênio 57/99, o qual veicula benefício de redução de base

home. [...] A prestadora do serviço de telecomunicação contrata com a “proprietária” do satélite a capacidade de recepção e transferência de suas informações, voz ou imagens, a partir do acesso ao satélite. O provimento de capacidade espacial é essa via de comunicação.

Conquanto haja divergência a respeito da natureza jurídica dessa relação, se prestação de serviços ou locação, o certo é que não exerce influência direta na caracterização da segunda relação jurídica, prestadora-usuários, de que trata os autos. Importa esclarecer que a prestadora do serviço transmite a mensagem ao satélite que a retransmite aos usuários habilitados. Em outras palavras a prestadora do serviço de telecomunicação, no caso a recorrente, seleciona a programação e as informações e envia os sinais ao satélite, que amplifica e encaminha aos usuários habilitados de determinada região. Tal atividade restou bem descrita na petição inicial, donde se extrai: “No serviço DTH, os sinais de programação de televisão são transmitidos de uma estação da Impetrante para o satélite Galaxy VIII (i), de propriedade da Panamsat Corporation, conforme Ato nº 68/1998 da ANATEL, que redistribui este sinal para os assinantes da Impetrante, sendo estes sinais recebidos nos domicílios e terminais dos assinantes com o uso de decodificadores e outros equipamentos cedidos em regime de comodato pela Impetrante” Portanto do ponto de vista material, a atividade realizada pela recorrente deve ser caracterizada como de telecomunicação. É justamente essa característica que a legislação caracteriza o serviço prestado. [...] Caracterizada, portanto, a prestação de serviços de telecomunicação, seja do ponto de vista material seja por expressa disposição legal, importa analisar a alegação de que a atividade da impetrante apenas seria de cessão de direitos autorais.”

²⁵⁶ Artigo 18 (TELEVISÃO POR ASSINATURA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente na prestação de serviço de televisão por assinatura, de forma que a carga tributária resulte num dos percentuais a seguir indicados (Convênio ICMS-57/99):

I - 5% (cinco por cento), até 31 de dezembro de 1999;

II - 7,5% (sete inteiros e cinco centésimos por cento), de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000;

III - 10% (dez por cento), de 1º de janeiro de 2001 a 31 de março de 2017; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 62.399, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016; Efeitos a partir de 1º de abril de 2017)

III - 10% (dez por cento), a partir de 1º de janeiro de 2001.

IV - 12% (doze por cento), a partir de 1º de abril de 2017. (Inciso acrescentado pelo Decreto 62.399, de 29-12-2016; DOE 30-12-2016; Efeitos a partir de 1º de abril de 2017)

§ 1º - O benefício previsto neste artigo:

1 - é opcional e sua adoção pelo contribuinte implicará vedação ao aproveitamento de quaisquer créditos;

de cálculo de forma que a carga tributária resulte em 10% do preço do serviço. Diante disso, a fruição deste benefício fica condicionada a inclusão, no valor do serviço prestado, de todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora.

Por meio de tal condicionante, o Estado de São Paulo pretende impor a tributação do ICMS-Comunicação sobre a atividade de locação de equipamentos. A situação agrava-se com a multiplicação das autuações lavradas, criando cenário em que prevalecer a insegurança jurídica.

Todavia, a pretensão fazendária, quando levada ao Poder Judiciário, não tem sido acolhida, prevalecendo o decidido nos autos do Recurso Especial nº 1.176.753/RJ, julgado sob a sistemática dos Recursos Repetitivos, no sentido da impossibilidade do campo de incidência do ICMS alcançar as atividades-meio ou preparatórias à comunicação.²⁵⁷ Dessa forma, tem o Judiciário Estadual mantido os termos do entendimento fixado em recurso repetitivo.

2 - fica condicionado ao regular cumprimento da obrigação principal, na forma e no prazo estabelecidos neste regulamento.

3 - fica condicionado a que todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, estejam incluídos no preço total do serviço de comunicação (Convênio ICMS-20/11). (Item acrescentado pelo Decreto 57.029, de 31-05-2011; DOE 01-06-2011)

4 - fica condicionado a que o contribuinte: (Item acrescentado pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)

a) divulgue no seu site, de forma permanente e atualizada, a descrição de todos os tipos de pacotes de televisão por assinatura comercializados, isoladamente ou em conjunto com outros serviços, com os correspondentes preços e condições;

b) mantenha à disposição do fisco, em meio magnético, as ofertas comercializadas, por período de apuração;

5 - quando da comercialização conjunta, em pacotes, de serviço de televisão por assinatura e outros serviços, fica condicionado a que o contribuinte: (Item acrescentado pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)

a) discrimine, nas respectivas faturas e notas fiscais, os preços correspondentes a cada modalidade de serviço, de forma a demonstrar a sua independência e aderência às ofertas divulgadas nos sites;

b) observe que o valor da prestação de serviço de televisão por assinatura não será superior ao preço do mesmo serviço, prestado isoladamente em iguais condições a assinantes individuais ou coletivos.

§ 2º - O contribuinte declarará a sua opção em termo lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, devendo a renúncia a ela ser objeto de novo termo, que produzirá efeitos, em cada caso, por período não inferior a 12 (doze) meses, contados do primeiro dia do mês subsequente ao da lavratura do correspondente termo.

§ 3º - O não cumprimento do disposto nos itens 1 a 5 do § 1º implica perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 60.000, de 20-12-2013; DOE 21-12-2013; Efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014)

§ 4º - Na hipótese do parágrafo anterior, ocorrendo o recolhimento do débito fiscal ou requerido seu parcelamento, o benefício ficará restabelecido a partir do mês subsequente ao da regularização.

²⁵⁷ vide Apelação / Reexame Necessário 1016735-39.2017.8.26.0053; Relator (a): Torres de Carvalho; Órgão Julgador: 10ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 3ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/10/2017; Data de Registro: 31/10/2017; Agravo de Instrumento 2143411-77.2017.8.26.0000; Relator (a): Décio Notarangeli; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 1ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/08/2017; Data de Registro: 30/08/2017; Apelação 0028264-93.2011.8.26.0114; Relator (a): Leonel Costa; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 24/02/2016; Data de Registro: 25/02/2016.

8.3 SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO

Por serviço de valor adicionado deve-se entender a atividade que acrescenta determinada utilidade ao serviço de comunicação prestado. A Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148/95, do Ministro das Telecomunicações, cuidou de estabelecer a definição de diversos institutos, dentre eles o serviço de valor adicionado:

3. Definições

b) Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;²⁵⁸ [...].

A definição de tal serviço está contida na Lei nº 9.472/97, precisamente no art. 61, o qual lhes conceitua como “a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.”²⁵⁹

O serviço de valor adicionado se caracteriza por dar suporte a determinado serviço de comunicação, acrescentando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações e, conforme dispõe o artigo 61, § 1º da Lei nº 9.472/97, não se confunde com o serviço de telecomunicação.

Trata-se do acréscimo de uma facilidade suplementar ao serviço de comunicação, a qual somente pode ser realizada com o uso da rede pública de telecomunicações e a utilização de códigos específicos. Essa facilidade pode ser acrescida ao serviço de telefonia fixa (STFC),²⁶⁰ por exemplo, cuja operacionalização é descrita por Escobar da seguinte forma:

Na prestação de SVA temos, primeiramente, a *Operadora*, que é a prestadora de STFC (também é possível na telefonia móvel), o *Provedor*, que é a pessoa jurídica que provê Serviço de Valor Adicionado através da rede pública, sendo

²⁵⁸ Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/normas-do-mc/78-portaria-148>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

²⁵⁹ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acesso em: 30 out. 2017.

²⁶⁰ Segundo o Art. 3º do Anexo da Resolução da Anatel nº 529, de 3/6/2009, a sigla STFC reporta-se ao Serviço Telefônico Fixo Comutado, que consiste no “serviço de telecomunicações que, por meio de transmissão de voz e outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia.” Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/resolucoes/2009/149-resolucao-529#art3>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

a responsável pelo serviço perante os assinantes do STFC e, por último, *Facilidade Suplementar do STFC*, que são os recursos que permitem a utilização de códigos de acesso específicos e o fornecimento do registro das chamadas destinadas aos provedores.²⁶¹

Em suma, serviço de valor adicionado tem por finalidade atribuir determinada conveniência relacionada ao próprio serviço de telecomunicação.

Menciona-se que o Supremo Tribunal Federal se manifestou, por ocasião do julgamento da ADI-MC nº 1.491/DF²⁶², no sentido de que os serviços de valor adicionados efetivamente distinguem-se dos serviços de telecomunicações. Ao proferir seu voto, o Ministro Relator Carlos Velloso consignou que ontologicamente o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado, porquanto o último nada mais é que “um acréscimo de recursos a um serviço de comunicações que lhe dá suporte, criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações”.

8.3.1 SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (SCI)

A Internet²⁶³ é a rede mundial que possibilita a interconectividade entre os computadores que a integram, sendo formada pelo conjunto de dispositivos que são interligados através de seu endereço lógico pelo meio físico, permitindo a troca de informações em determinada linguagem.²⁶⁴

Os computadores e roteadores compõem o conjunto de dispositivos ligados entre si pelo seu endereço lógico, isto é, número do IP (*Internet Protocol*) que indica a posição em que se encontram na rede permitindo o seu reconhecimento e localização. A linguagem utilizada na rede é o protocolo TCP (*Transmission Control Protocol*) /IP, que funciona como um código único para a troca e compreensão das informações. Por fim, os meios físicos são os cabos, satélites e antenas de radiofrequência, que formam a infraestrutura necessária para que a comunicação entre os dispositivos possa ser efetivada.

²⁶¹ ESCOBAR, J. C. Mariense. **Serviços de Telecomunicações: aspectos jurídicos e regulatórios**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 144.

²⁶² STF, Pleno, ADI-MC nº 1.491/DF, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01.07.1998.

²⁶³ A Portaria nº 148, de 31.05.1995, do Ministério da Ciência e Tecnologia, define a Internet como: “nome genérico que designa o conjunto de redes, os meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o “software” e os dados contidos nestes computadores”. BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. Portaria nº 148, de 31.05.1995. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/normas-do-mc/78-portaria-148>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

²⁶⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 127.

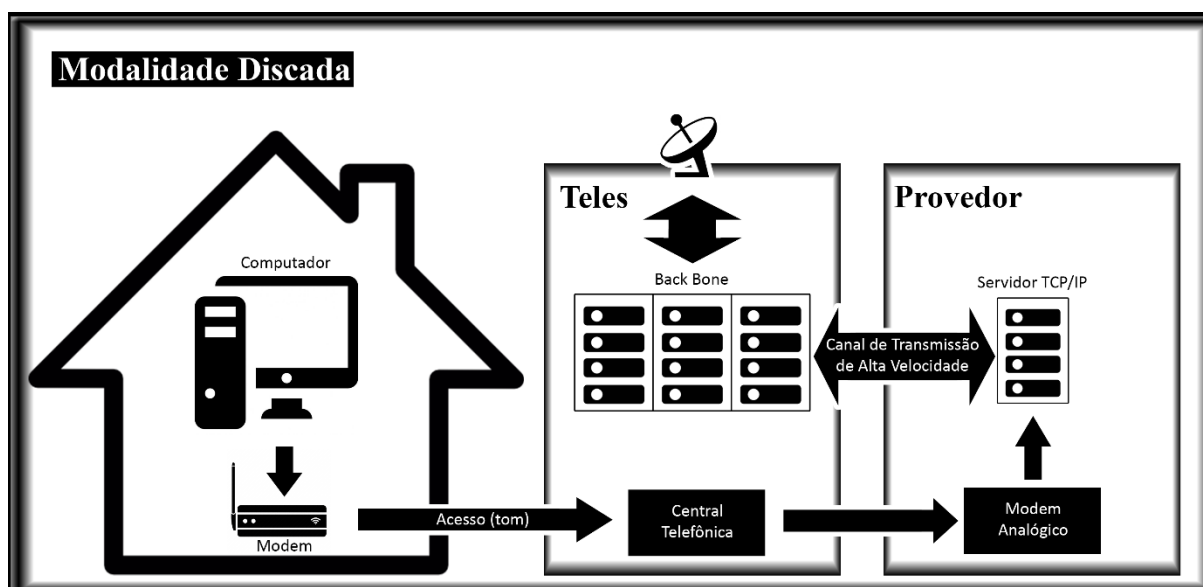
A principal parte desta infraestrutura é disponibilizada por empresas de telecomunicações que tem por função fornecer ao usuário um número de IP, bem como direcionar as informações trocadas pelos usuários para que percorram os caminhos mais rápidos até seu destino.

As empresas de telecomunicações são detentoras dos meios físicos e poderiam prestar o serviço de acesso à Internet diretamente ao consumidor, mas a existência de norma regulatória o impossibilitava de assim procederem²⁶⁵. Por força de tal norma, fazia-se necessária a contratação de provedor de acesso que disponibilizasse ao usuário final um número de IP, endereço lógico imprescindível para a conexão à rede virtual.

A função dos provedores era justamente a de propiciar aos usuários privados, através de um *modem* – conversor de sinais sonoros em digitais –, a conexão à rede mundial de computadores, para que nela possam “navegar” com os mais variados propósitos.

Por meio da linha telefônica, seria de incumbência do provedor o fornecimento do número de IP ao usuário no momento em que recebe a chamada, realizada pelo usuário por meio de seu modem. Eis gráfico ilustrativo do referido serviço:

Figura 8: Acesso à Internet na Modalidade Discada



Fonte: Próprio Autor

²⁶⁵ A Anatel, por meio da Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013, editou norma regulatória autorizando as empresas de telecomunicações a fornecer diretamente o número de IP aos usuários da Internet banda larga, remanescendo a necessidade de contratação do provedor de acesso para a prestação de banda restrita, a exemplo da internet discada. Com a edição de tal norma, o escopo de atuação dos provedores de acesso à internet foi fortemente reduzido, de sorte que, nos dias atuais, pouco se utiliza tal forma de conexão.

A ligação telefônica estabelece o canal que viabiliza a comunicação, situando-se no campo de incidência do ICMS-Comunicação. Lado outro, o fornecimento do endereço lógico ao usuário é realizado pelo provedor de acesso à Internet, consubstanciando uma prestação de serviços não albergada pelo imposto estadual.

A prestação de serviços realizada pelos provedores de acesso à internet relaciona-se com a prestação de serviços de comunicação, mas com ela não se confunde. O canal comunicativo foi estabelecido pela ligação telefônica, restando aos provedores o fornecimento do número de IP o qual, a despeito de propiciar o elo de ligação do usuário com a internet, não realiza o transporte de serviços de comunicação.

Existem, portanto, dois serviços distintos: um de transporte de sinais, viabilizado pelas empresas de telecomunicações (ligação telefônica), e outro, proporcionado pelos provedores de acesso, representado pela conexão do usuário à Internet.²⁶⁶

O provimento de acesso à Internet consubstancia, nos termos do art. 61 e §1º da Lei nº 9.472/97 e da Portaria nº 148, datada de 31.05.1995, do Ministério da Ciência e tecnologia²⁶⁷, um serviço de valor adicionado e não serviço de comunicação, de sorte a não se encontrar no campo de incidência do ICMS-Comunicação.

Sobre o tema, são as lições do professor Paulo de Barros Carvalho:

A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) ao definir, no art. 61, o que é serviço de valor adicionado, registra: [...]. E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º do art. 60 desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

[...]

Em conclusão, os provedores de acesso à Internet não configuram o “canal” realizador da comunicação; não colocam à disposição do usuário os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. Sua tarefa, por conseguinte, não é prestar serviço de comunicação, mas tornar mais eficiente o serviço comunicacional prestado por outra empresa. É, simplesmente, um serviço de valor adicionado, ou seja, serviço agregado a outro serviço, este

²⁶⁶ OLIVEIRA, Júlio Maria de. **Internet e Competência Tributária**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123.

²⁶⁷ Segundo os termos da norma regulamentar: “Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações.” BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. Portaria nº 148, de 31.05.1995. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/normas-do-mc/78-portaria-148>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

sim de comunicação. Não pode, por tais motivos, ser objeto de tributação pelo ICMS²⁶⁸.

Por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 456.650-PR²⁶⁹, o Superior Tribunal de Justiça afastou a tributação do ICMS sobre o serviço de conexão à internet (SCI), por entender tratar-se de serviço de valor adicionado. O Ministro Franciulli Netto, relator do acórdão analisado, assinalou que: “O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.”²⁷⁰

²⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet**. In: TÓRRES, Heleno Taveira (COORD). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB, 2004, p. 496.

²⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR. Relator: Ministro José Delgado. Relator para acórdão: Ministro Franciulli Netto. Julgado: 11.05.2005. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJ, 20.03.2006.

²⁷⁰ A ementa do julgado nos diz que: Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, “a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado” (“Acesso a Serviços Internet”, Resultado da Consulta Pública 372 - ANATEL).

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

Por outro lado, a Lei Federal n. 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu artigo 61, dispõe que o serviço de valor adicionado “não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição”. O caput do mencionado artigo define o referido serviço como “a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.” O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal.

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

[....]

Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo.

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

Embargos de divergência improvidos.

Por essa via, considerou inafastável a conclusão da Ministra Eliana Calmon, para quem “independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS”. Tal entendimento, inclusive, foi objeto de o enunciado sumular de n. 334.²⁷¹

Portanto, nota-se que o Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que o serviço de conexão à internet não se confunde com o serviço de comunicação e sim com um serviço de valor de adicionado, destinando-se a acrescentar determinada utilidade a serviço de comunicação.

8.3.2 WHATSAPP, SKYPE: SERVIÇOS OVER-THE-TOP E EFEITOS DA CONVERGÊNCIA TECNOLÓGICA

Decorrentes da evolução tecnológica e, principalmente, de sua universalização, *softwares* como o Whatsapp, Skype e Instagram são mundialmente utilizados e realizam especial papel na interação entre os indivíduos.

O *WhatsApp* surgiu como aplicativo a ser instalado em *smartphones* para o recebimento e envio de mensagens entre os seus usuários, fazendo uso da conexão de internet. Como é de se imaginar, não são poucos os programas e aplicativos que cumprem a mesma função, inclusive com maior eficiência, mas foi este ganhou contornos universais, sendo largamente utilizado pela população. Decorridos poucos anos de sua criação, a empresa já ultrapassou, em 2017, a marca de 120 milhões de usuários no Brasil e 1 bilhão nos mais de 180 países que atua.²⁷²

Em sua gênese, foi desenvolvido para ser uma alternativa a troca de mensagens via SMS (mensagem de texto enviada pelo celular). Após a difusão do sistema, foram reformulados seus parâmetros e, atualmente, fornece aos seus usuários o intercâmbio de mensagens de texto, áudio, arquivos de mídia - fotos, vídeos, documentos, compartilhamento de localização e chamadas de voz e vídeo.²⁷³

²⁷¹ “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.” Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 334. Julgado: 31.12.2006. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicado: DJ, 14.02.2007.

²⁷² Disponível em: <<http://link.estadao.com.br/noticias/empresas,whatsapp-chega-a-120-milhoes-de-usuario-s-no-brasil,70001817647>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

²⁷³ Disponível em: <<https://www.whatsapp.com/about/>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

Devido a popularização do sistema, verifica-se hoje, fazendo uso de um único aparelho celular, o usuário pode realizar chamada de áudio mediante o Serviço Móvel Pessoal (SMP)²⁷⁴ – serviço de telefonia móvel – e ser cobrado pela minutagem utilizada ou através do *software WhatsApp*, cuja conexão é providenciada pela internet e lhes seria exigido em face da quantidade de dados transmitidos.

Nenhum valor é cobrado pela empresa dos seus usuários a título de remuneração pela troca de informação, o que afasta a possibilidade de ser alcançado pela tributação. Se alguma contraprestação fosse percebida, enquadrar-se-iam como modalidade de serviço de valor adicionado (SVA). Todavia, a sua importância nesse estudo decorre da substancial mudança que ocasionou no comportamento dos usuários de telecomunicações.

Anteriormente a universalização de seu uso, as pessoas se comunicavam por chamadas de áudio com maior frequência e a tarifa que remunerava a utilização desse serviço sofria os efeitos da especulação. Nos dias atuais, a troca de mensagens e ligações pelo aplicativo ocasionaram substancial redução²⁷⁵ no número de linhas telefônicas²⁷⁶.

O *Skype*, por sua vez, também permite a realização de chamadas de áudio e vídeo e, apesar de utilizado em menor escala, fornece os meios para a interação simultânea de mais de duas pessoas em uma chamada de vídeo. Sua utilização pode se dar na versão gratuita ou no *business*, cuja licença de uso é cedida, mediante pagamento de um valor, junto com os demais *softwares* da Microsoft. Operacionaliza-se através da conexão de internet, sendo esta a responsável por estabelecer o liame comunicativo.

Mais importante que a quantidade de minutos que usuário dispõe é o tamanho do pacote de dados por ele adquirido, levando as empresas de telecomunicação a explorar economicamente a disponibilização desses serviços.

Essa mudança de comportamento dos usuários evidencia um efeito da convergência tecnológica: o desuso ou diminuição da demanda por serviços específicos e o crescente aumento do consumo da internet.

²⁷⁴ Serviço Móvel Pessoal (SMP) - é o serviço que permite a comunicação entre celulares ou entre um celular e um telefone fixo. Pela Resolução Tecnicamente, é definido como o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre estações móveis e de estações móveis para outras estações. Regulamento pela Resolução ANATEL nº 477 de 2007. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/legislacao/resolucoes/22-2007/9-resolucao-477?numeroPublicacao=287052>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

²⁷⁵ Em 2017, a Anatel registrou terem sido desativadas mais de 7,6 milhões de linhas telefônicas. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/institucional/component/content/article?id=1884>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

²⁷⁶ Nessa reportagem narra-se o chamado “efeito *WhatsApp*” que, no ano de 2015, teria reduzido em mais de 10 milhões de linhas de celular. Disponível em: <<http://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2015/12/efeito-whatsapp-e- crise-matam-10-milhoes-de-linhas-de-celular-no-brasil.html>>. Acesso em 12 dez. 2017.

8.3.3 STREAMING

Com o desenvolvimento da internet e incremento da capacidade e velocidade de transmissão de dados, ganhou destaque a tecnologia *streaming*, a qual se consolidou como uma das mais utilizadas. Consiste, em linhas gerais, na transmissão de conteúdo multimídia pela internet ao vivo ou “*on demand*”.

Conforme elucida Maria Ângela Padilha²⁷⁷:

Essa técnica envia os dados de forma comprimida pela rede, disponibilizando-os imediatamente ao usuário e excluindo-os logo depois de reproduzidos, fazendo com que o arquivo de multimídia não fique armazenado no computador local. Seu conteúdo é exibido praticamente em tempo real, cuja qualidade fica, por isso, bastante condicionada à velocidade da conexão do usuário.

Mediante o uso dessa tecnologia, se adquire o acesso aos conteúdos multimídias sem a necessidade de download do mesmo, o que, na época da conversão tecnológica, causou grande revolução na indústria dos direitos autorais. Isso porque, o conteúdo que antes era adquirido, seja mídia física – a exemplo do CD e DVD – hoje encontra-se disponível *online*, prescindindo de se dirigir a uma locadora de vídeos para assistir um filme; de adquirir um CD para escutar uma música.

A mudança de paradigma afetou, ainda, a venda desses conteúdos *online*. Diversas plataformas trabalhavam com o comércio de conteúdo multimídia online, em que o usuário adquirente poderia fazer o seu download. Atualmente, pouco se desembolsa para adquirir um conteúdo específico, pois, grande parte do acervo pode ser acessada mediante o pagamento de licença de uso as plataformas de *streaming*.

Annabel Dodd traduz essa tecnologia como o

software utilizado para acelerar a transmissão de vídeo e áudio pela Internet. Quando imagens gráficas e texto são enviados para o navegador do usuário de Internet, o texto pode ser visualizado logo que estiver no PC. As imagens gráficas são preenchidas à medida que são recebidas.²⁷⁸

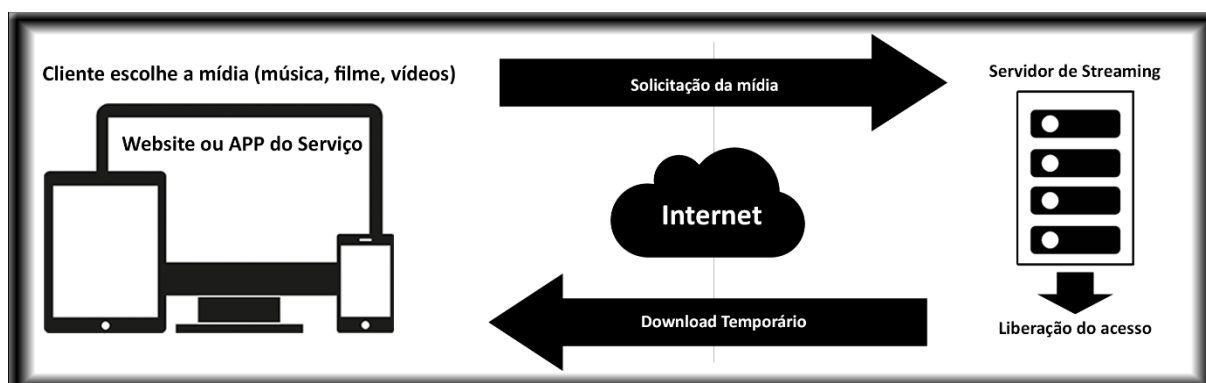
²⁷⁷ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE - Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente. Tese de Doutorado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 90.

²⁷⁸ “*Streaming: Listening and Viewing without Downloading*

For the most part, when people watch television and movies on the Internet, the content is streamed to them. They do not own or keep copies of what they’re viewing.

A referida tecnologia permite que os dados fiquem armazenados na “nuvem” e sejam acessados quando o usuário demandar, deixando a memória do dispositivo “livre” para ser empregada como melhor lhe aprouver e, ainda, possibilitando extensa opção para a sua escolha. A elucidar o seu *modus operandi*, o ilustramos abaixo:

Figura 9: Modus operandi das plataformas de streaming



Fonte: Próprio Autor

O usuário, fazendo uso de seu dispositivo tecnológico – Computador, *Tablet*, *Smartphones* e televisões – conectado da rede mundial de computadores, faz o requerimento da mídia ao servidor de *streaming*, detentor do conteúdo, o qual o disponibiliza para um “*download temporário*” – que será armazenado no *buffer*. Isso porque o conteúdo disponibilizado não fica sob a posse do usuário, esse o acessa e, posteriormente, os dados são apagados do dispositivo.

Tal tecnologia revolucionou o acesso ao conteúdo multimídia. O que antes era de difícil acesso, foi viabilizado, por um baixo custo a praticamente todas as camadas da população. Como principais exemplos de sua utilização, tem-se o *Netflix*, *Spotify*, *Deezer*.

Streaming is different from downloading. Downloading requires an entire file to be downloaded before it can be viewed or played. With streaming, the user can listen to music or view a video in real time, but cannot store it for later use. When users download from sites such as iTunes, they can store the music files on their computer's hard drive. Spotify is a European site that offers free streaming and monthly subscriptions for €10 to download music. Free streaming music is also available at sites such as Pandora Internet Radio, where users select artists as examples of the type of music they want to listen to. Pandora then streams that genre of music to them. Streaming and downloading music has caused the music industry and artists' royalties to shrink considerably. Customers now buy their music primarily from vendors such as iTunes, not in the form of CDs, and some users, particularly teenagers, download music without paying from sites such as LiveWire and Kazaa. According to an April 9, 2008 survey by investment bank Piper Jaffray, 61 percent of students surveyed download music illegally. Low royalties have forced popular singers to depend on concert sales for the majority of their income.” DODD, Annabel Z. O Guia Essencial para telecomunicações. Tradução da 2ª Ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2000, p. 23.

Como relatamos, a popularização dessa atividade somente se tornou possível com o desenvolvimento das redes de telecomunicações, as quais ampliaram significativamente sua velocidade e ainda reduziram os custos da internet de alta velocidade.

De sua análise, sobreleva destacar a transmissão da informação como principal finalidade, o que, poderia ensejar dúvidas quanto à incidência do ICMS-Comunicação. Entretanto, o referido fato econômico não enseja a tributação pela exação estadual, pois o *streaming* não seria o responsável por instaurar a relação comunicacional. A mesma se realiza com suporte na *internet*, o que nos leva a concluir que o canal comunicativo é estabelecido pela empresa de telecomunicação responsável por disponibilizar o acesso do usuário a rede “*world wild web*” (www).

Restaria, contudo, a discussão quanto a possibilidade de incidência do ISS. Entendemos que a atividade de *streaming* pode ser denominada como uma licença de acesso a determinado conteúdo, caracterizando-se como uma “cessão de uso”. Trata-se, pois, de obrigação de dar, a qual não ensejaria a incidência da exação municipal, a teor da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal.

A despeito de consubstanciar uma obrigação de dar, a Lei Complementar n. 157/16 introduziu o item 1.09 na lista anexa de serviços, enumerando como tributável “a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.”²⁷⁹

Com fulcro nesse dispositivo legal, os Municípios editaram suas respectivas legislações municipais e passaram a exigir o ISS sobre a atividade de *streaming*.

Sobreleva destacar, contudo, que o item 1.09 da lista de serviços anexa exclui da incidência do ISS a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011. Trata-se do serviço de TV por assinatura, o qual é prestado exclusivamente por empresas de telecomunicação.

Igualmente ao *Netflix*, *Spotify* e *Deezer*, muitas operadoras de telecomunicação disponibilizam seu conteúdo ao usuário utilizando a tecnologia *streaming*, a exemplo do *Net Now* e *Claro TV*. Tem-se *in casu* a cessão de uso do conteúdo ao usuário, por meio da conexão de internet. A despeito do fato econômico ser o mesmo, a legislação o excetuou da incidência do ISS.

²⁷⁹ 1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016).

Tais considerações evidenciam a incoerência da alteração legislativa introduzida com o arquétipo constitucional do ISS e, ainda, com o princípio da igualdade tributária.

8.4 DA ASSINATURA MENSAL, SEM INCLUSÃO DE FRANQUIA DE MINUTOS

Em recente julgamento do Recurso Extraordinário nº 912.888/RS²⁸⁰, cuja repercussão geral foi reconhecida, e o escopo era decidir a constitucionalidade da cobrança do ICMS-comunicação sobre “assinatura mensal de telefonia sem inclusão de franquia de minutos”, o Colendo Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, assim decidiu: “O imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário”.

Do voto do Min. Relator Teori Zavascki, se colaciona seguinte trecho:

Enganam-se a recorrida e as instâncias de origem, no entanto, ao equiparar a cobrança da tarifa de assinatura básica mensal com a “mera disponibilidade” do serviço. A tarifa, a toda evidencia, é contraprestação ao próprio serviço de comunicação prestado pelas concessionárias de telefonia. A ausência de franquia de minutos vinculada ao preço cobrado e, portanto, de efetiva comunicação entre o usuário e terceiro são, no caso, irrelevantes, e não têm o condão de descaracterizar o serviço remunerado pelo valor da assinatura básica mensal como serviço de comunicação propriamente dito, que consiste, na hipótese, no fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro. Afinal, o que Constituição da República autoriza os Estados e o DF a tributar não é “propriamente o transporte transmunicipal, a comunicação ou quaisquer outros serviços, mas sim as prestações onerosas desses serviços”. É legítima, assim, a incidência do ICMS-comunicação sobre o valor pago a título de tarifa de assinatura básica mensal. (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, 17. ed., p. 238).

²⁸⁰ Ementa: TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. TARIFA DE ASSINATURA BÁSICA MENSAL. CONTRAPRESTAÇÃO AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO PRESTADO PELAS CONCESSIONÁRIAS DE TELEFONIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 572.020 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ acórdão Min. LUIZ FUX, DJe de 13/10/2014), assentou que o ICMS não incide sobre serviços preparatórios aos de comunicação, tais quais o de habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura (= contratação do serviço), cadastro de usuário e equipamento, etc., já que tais serviços são suplementares ou configuram atividade-meio. 2. A tarifa de assinatura básica mensal não é serviço (muito menos serviço preparatório), mas sim a contraprestação pelo serviço de comunicação propriamente dito prestado pela concessionárias de telefonia, consistente no fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro, o que atrai a incidência do ICMS. 3. Fica aprovada a seguinte tese de repercussão geral: “O Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviço de telefonia, independentemente da franquia de minutos conferida ou não ao usuário”. 4. Recurso extraordinário provido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 912.888. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgado: 13.10.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJE, 10.05.2017.

Concluiu a Corte Constitucional que, muito embora o valor pago a título de assinatura mensal não inclua franquia de minutos e, portanto, caso alguma relação comunicativa seja instaurada a sua remuneração não é vinculada a esta receita, a tarifa paga pela assinatura do serviço seria contrapartida pela prestação de serviço de comunicação e, por isso, alcançada pela incidência do ICMS-Comunicação, o qual, a seu ver, teria por materialidade “o fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro.”²⁸¹

Para melhor elucidar o tema, cumpre diferenciar a assinatura mensal com franquia de minutos da tratada no referido precedente. O art. 3º da Resolução ANATEL nº 426/2005, com redação dada pela Resolução nº 632/2014, estabelece as seguintes definições:

[...] IV – assinante: pessoa natural ou jurídica que firma contrato com a prestadora, para fruição do serviço;

[...]

XI – plano de serviço: documento que descreve as condições de prestação do serviço quanto às suas características, ao seu acesso, manutenção do direito de uso, utilização e serviços eventuais e suplementares a ele inerentes, as tarifas ou preços associados, seus valores e as regras e critérios da sua aplicação;

[...]

XXIII – Serviço Telefônico Fixo Comutado destinado ao uso do público em geral (STFC): serviço de telecomunicações que, por meio de transmissão de voz e de outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia;

XXIV – tarifa ou preço de assinatura: valor devido pelo assinante em contrapartida da manutenção da disponibilidade do acesso telefônico de forma individualizada para fruição contínua do serviço;

XXV – tarifa ou preço de habilitação: valor devido pelo assinante, no início da prestação de serviço, que lhe possibilita a fruição imediata e plena do STFC;

XXVI – tarifa ou preço de utilização: valor devido pelo usuário pelo uso do STFC, por unidade de medição; [...]

A tarifa de assinatura, chamada de “assinatura mensal”, é percebida à título de remuneração pela disponibilidade do canal telefônico; já a tarifa de utilização, estando incluída no plano básico, compreende não apenas a manutenção do canal, mas, também, sua efetiva utilização por determinada quantia de minutos.

²⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 912.888. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgado: 13.10.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJE, 10.05.2017.

Na assinatura mensal, os valores são exigidos pelas empresas de telecomunicações devido ao imenso custo de manutenção de sua infraestrutura, o qual onera as empresas independentemente da realização da “comunicação em si”, pois visa remunerar os custos dispendidos com a manutenção das redes, como dispõe a Resolução da Anatel nº 426/2005. Diversa é a tarifa de utilização, a qual é cobrada quando ocorre efetiva instauração do liame comunicativo.

A tarifa de assinatura prevista no art. 3º, XXIV, do anexo à Resolução ANATEL nº 426/2005, não visa remunerar o plano básico de telefonia, voltando-se especificamente à “manutenção do acesso telefônico”. Como tal, configura custo cobrada pelo exercício de atividade preparatória e acessória ao serviço comunicacional, com este não se confundindo.

Todavia, prevaleceu, por ocasião do julgamento do RE nº 912.888/RS, o voto exarado pelo Min. Relator Teori Zavascki, inaugurando novo entendimento no que se reporta a materialidade dos serviços de comunicação sem, contudo, justificar a superação do posicionamento anteriormente adotado. Historicamente, a Suprema Corte já expressou que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação só é realizada quando instaurado o liame comunicativo, foi como decidiu no RE nº 572.020-DF, tendo firmado pela não incidência no imposto sobre a atividade de habilitação.

Não é demais repisar que a alteração desse jaez, porquanto realizada sem a explicitação dos fundamentos que fizeram a Corte superar o entendimento anteriormente predominante, não guarda o dever de coerência e integridade preconizado pelo Código de Processo Civil de 2015. O tratamento igualitário de casos análogos, na sistemática de precedentes brasileira, “traduz medida de consagração dos valores fundamentais previstos em nossa Constituição, notadamente a igualdade, segurança e dignidade.”²⁸²

8.5 **INSTAGRAM, FACEBOOK, YAHOO: VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA ATRAVÉS DA INTERNET**

O *Instagram* foi desenvolvido, primordialmente, para o compartilhamento de imagens, tornando-se a maior rede social com esse escopo de atuação. Em recente atualização, veiculou

²⁸² TAVARES, Gustavo Perez. **Insegurança jurídico-tributária no Poder Judiciário**. Defesa em 8.11.2017. 148 páginas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 94.

o recurso de transmissão de vídeos, gravados ou cuja produção se dê simultaneamente com sua divulgação.

Recursos dessa natureza possibilitam a massificação não apenas do acesso a informação, mas de sua produção. Além disso, com a inserção de anúncios e a possibilidade de serem criados “perfis de negócio”, o conteúdo publicitário, anteriormente veiculado nas mídias tradicionais (rádio e televisão), é divulgado nas mídias e sistemas de informação.

De propriedade do mesmo conglomerado econômico, o *Facebook* também disponibiliza espaços virtuais em seu *website* aos interessados em divulgar seus produtos, prática reiterada desde as grandes corporações dessa indústria as pequenas empresas. Seria uma sistemática parecida com a que ocorre na radiodifusão, em que o consumidor frui da utilidade sem o dispêndio de qualquer valor e, em contrapartida, ao se utilizar do serviço, é receptor de diversas propagandas.

Igualmente ao que ocorre com o *whatsapp* e *Skype*, o *modus operandi* dessas empresas é integralmente realizado pela internet, sendo esta a responsável por instaurar o processo comunicativo. Nada obstante, o Fisco do Estado de São Paulo tem autuado corporações com esse objeto de atuação, sob o fundamento de que teriam deixado de recolher o ICMS-Comunicação sobre os serviços prestados de veiculação de propaganda na internet.

Esse posicionamento pode ser verificado da leitura da resposta à consulta nº 16.508/2017²⁸³, que foi assim ementada:

²⁸³ Relato

1.A Consulente, optante pelo Simples Nacional, tendo por atividade o “comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática”, conforme CNAE (47.51-2/01), informa que incluirá a “atividade cujo CNAE é 6319-4/00 – Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet” e que “estará exercendo a atividade disponibilizando vídeos na internet e disponibilizando espaço para publicidade de terceiros, cobrando por este determinado serviço”.

2.Pergunta se “este serviço é considerado como serviço de comunicação”, se “a empresa deve ter inscrição estadual”, se “a mesma se enquadra no Simples Nacional” e “como será efetivada apuração dos impostos em relação ao ICMS e ISS”.

Interpretação

3.Preliminarmente cabe comentar que estamos entendendo que a dúvida da Consulente diz respeito à veiculação de publicidade no seu site na internet, não dizendo respeito à atividade de disponibilização de vídeos na internet.

4.Isso posto, registre-se que a atividade publicitária visa tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores, por meio dos diversos veículos de comunicação, sendo, portanto, uma atividade comunicativa. E, quando a publicidade é veiculada na forma de serviço com contraprestação de terceiros, ocorre prestação de serviço de comunicação.

5.Dessa forma, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS.

6.Portanto, ocorre o fato gerador do imposto na prestação onerosa de serviço de comunicação ao anunciante, prestado por meio da disponibilização para o público da propaganda desse anunciante no site do prestador na internet.

7.Dessa forma, a veiculação e divulgação de publicidade, de forma onerosa, em site do prestador na internet, está inserida no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988, cujo teor reproduzimos a seguir:

As atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação estando inseridas no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988 (artigo 1º, inciso III, do RICMS/2000).

Afirma a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo ser a veiculação ou divulgação de publicidade a terceiros na internet fato ensejador do liame comunicativo à luz do art. 155, II da CF/88, sob o fundamento de que se enquadraria no art. 1º, inciso II do RICMS/2000 do Estado de São Paulo.

Entendimento dessa lavra, não transparece de forma isolada no âmbito das Respostas as Consultas fornecidas pela SEFAZ do Estado de São Paulo, sendo observado desde 2004²⁸⁴. A interpretação conferida pelo Estado de São Paulo é a de que atividade publicitária propagada pela internet, tem por objetivo “tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores através dos diversos veículos de comunicação, sendo, portanto, uma

“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; [...]” (g.n.).

8.Com fulcro na norma constitucional reproduzida acima, o Regulamento do ICMS – RICMS/2000 (aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000), por meio de seu artigo 1º, inciso III, dispõe que o ICMS incide sobre a “prestação onerosa 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”.

9.Por conseguinte, sobre a atividade objeto de questionamento há incidência do imposto estadual devendo a Consultante cumprir todas as obrigações acessórias que tiverem por objeto prestações positivas ou negativas, previstas na legislação pertinente (artigo 498 do RICMS/2000).

10.De se ressaltar o disposto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal/1988 que prevê a incidência do ISS sobre os serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, desde que não compreendidos no artigo 155, II, de maneira que, para serviços compreendidos no inciso II, como é o caso sob análise, incide o ICMS e não o ISS:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)” (g.n.).

10.1 Dessa forma, ainda que conste na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, incluído pela Lei Complementar nº 157/2016, o item 17.25 (“17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”), a veiculação e divulgação de publicidade em site na internet do prestador por contrato oneroso continua inserida no campo de incidência do ICMS, conforme preconiza o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal/1988.

11.Por fim, tratando-se de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, efetuada a inclusão da atividade em seu Cadastro de Contribuintes do ICMS – Cadesp, a apuração do imposto deverá ser feita segundo a sistemática estabelecida para esse regime especial de tributação. ESTADO DE SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. Resposta à Consulta nº 16508/2017. Disponível em:<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/R_C16508_2017.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

²⁸⁴ Vide Respostas a consultas Tributárias nºs 14916/2017, 14583/2016, 6097/2015, 186/2005, 389/2004.

atividade comunicativa.” Dessa forma, presente a onerosidade na prestação de serviços, estar-se-ia diante de inequívoca prestação de serviço de comunicação.

Ao ver da Fazenda Estadual, o alcance dessa expressão seria conferido pelo art. 2º, III da LC nº 87/96, a qual se reportaria a todas as espécies de serviços que implicassem na transferência de informação “a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

No âmbito do Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas, a discussão voltou-se ao conceito de comunicação na modalidade difusão e na modalidade intercâmbio, sendo que, apenas esta última, materializaria a hipótese de incidência do ICMS. Segundo esse viés, a veiculação de propaganda não seria alcançada pela exação por ter seu receptor indeterminado. A tese, no entanto, não prevaleceu.

A controvérsia, no entanto, vem sendo dirimida em razão do conflito de competência entre os tributos incidentes sobre as prestações de serviços: o ISS e o ICMS. A expressa previsão dessa atividade no subitem 17.25 da lista de serviços anexa à LC nº 116/03, introduzida pela LC nº 157/16 tem contribuído no deslinde da discussão.

Tanto é assim que, nos autos do processo nº 4.037.765-9, a autuação lavrada em face do *Facebook*, sob a acusação de que teria deixado de emitir notas fiscais de serviço de comunicação, relativas a prestação onerosa de serviços de comunicação, na modalidade de veiculação de publicidade, através da Internet, foi cancelada pelos Juízes integrantes da 12ª Câmara Julgadora por considerar que essa atividade estaria no campo de incidência da exação municipal, a teor da norma introduzida pela LC nº 157/16.²⁸⁵

Melhor sorte não foi conferida ao Recurso Ordinário interposto para a discussão do AIIM nº 4.083.062-7²⁸⁶, lavrado em face do Yahoo do Brasil Internet LTDA, julgada pela 1ª

²⁸⁵ ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário no AIIM nº 4037765-9. Relatora: Juíza Lílían Zub Ferreira. Órgão Julgador: 12ª Câmara. Julgado: 19.04.2017. A

²⁸⁶ Do voto do relator do acórdão, destaca-se: “17. Neste sentido, em que pese o aparente conflito entre as tributações (ISS e ICMS), as administrações tributárias municipal (cidade de São Paulo) e estadual já se pronunciaram algumas vezes sobre o assunto, evidenciando-se a incidência do imposto estadual para a veiculação do conteúdo publicitário. Cito algumas soluções de consulta do Município de São Paulo acerca do tema (SC SF/DEJUG nº 1/2013; 4/2014; 7/2013; 11/2013; 13/2013; 10/2012).

18. A atual alteração da LC nº 116/2003 pela LC nº 157/2016, em especial com a inclusão do item 17.25 na lista de serviços do ISS, ao contrário do alegado só vem a reforçar o entendimento de que para estas prestações de serviço objeto da autuação nunca houve a incidência do ISS municipal, sendo certo que na época da presente autuação haveria a incidência do ICMS (ano de 2012). Não nos cabe aqui analisar se a alteração da LC nº 116/2003 foi eficaz em afastar a incidência do ICMS a partir de agora, uma vez que não houve nenhuma alteração nem na CF/88 nem na LC nº 87/96 no que concerne à competência estadual para tributar os serviços de comunicação (como é argumentado em Resposta de Consulta nº 14583/2016 — disponível no sítio da internet da SEFAZ-SP). Em verdade, a modificação da LC nº 116/2003 revela iniciativa de se inserir no campo de incidência do ISS (e tirar do campo de tributação do ICMS) os serviços de propaganda e publicidade em qualquer meio, anteriormente já afastada (veto presidencial, vide item 10).

Câmara. Prevaleceu o argumento no sentido de que a veiculação de propaganda na internet seria um serviço autônomo frente aos demais que se utiliza para possibilitar a sua prestação e passível de ser enquadrada como prestação de serviços de comunicação, já que teria por escopo o “acesso dos consumidores a um canal cedido por terceira empresa que detenha infraestrutura de telecomunicações.”

Além de reconhecer que o serviço em análise não ensejaria, o liame comunicativo, a manutenção da autuação se deu por fundamentos que não encontram respaldo no Sistema Constitucional Tributário, quer seja à luz do arquétipo constitucional do ICMS-Comunicação, quer cotejada com o fato gerador da exação previsto no art. 2º, III da LC nº 87/96.

Veja-se que expressamente registrada a ausência de elemento fundamental à configuração do ato comunicacional: o canal comunicativo e, se ausente requisito caracterizador da “comunicação em si”, não há se falar em prestação de serviços de comunicação.

19. Quanto ao argumento de que a atividade de veiculação de publicidade pela internet estaria abrangido no conceito de serviço de valor adicionado adotado pelo artigo 61 da Lei Federal nº 9472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), qual seja “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”, retomo o argumento apresentado pelo juízo singular neste caso: as possibilidades de prestação de serviços de comunicação não se esgotam no âmbito das telecomunicações. Por isso, o conceito legal de “serviço de valor adicionado”, cunhado para diferenciar as atividades meramente acessórias dos serviços de telecomunicações de que dependem, é impróprio para a definição do que seja, ou não, serviço de comunicação, para fins da tributação pelo ICMS.

20. Aqui, interessa muito mais saber essa atividade amolda-se à hipótese de incidência do artigo 2º, inciso XII, da Lei nº 6.374/89, do que se acrescenta algum valor aos serviços de telecomunicação.

21. Assim como exposto pelo juízo singular, não vislumbro semelhança na atividade de veiculação de material publicitário na internet à atividade desenvolvida pelos provedores de acesso, direcionada especificamente à viabilização da própria comunicação por meio da internet. Ainda assim, o fato de ambas as atividades dependerem de uma estrutura de telecomunicações cedida por terceira empresa não as reduz a uma condição meramente acessória. Os serviços de telecomunicações contratados pela autuada não se comportam como elementos de consumo, mas como insumo da atividade que realiza. Por isso, os serviços de comunicação prestados pela Recorrente devem ser considerados autônomos em relação aos demais serviços de comunicação, notadamente daqueles que utiliza para a prestação, conquanto sua atividade realmente pressuponha o acesso dos consumidores, destinatários da mensagem publicitária, a um canal cedido por terceira empresa que detenha infraestrutura de telecomunicações.

22. Acrescente-se que, o fato de a Recorrente não dispor de infraestrutura de telecomunicações não altera as condições para a incidência do imposto consoante delimitado na autuação. Justamente por não ser a prestação de serviços de telecomunicações o objeto central de sua atividade empresarial, é que suas atividades não se encontram sujeitas à autorização, permissão ou concessão da União, haja vista que a norma do artigo 21, inciso XI, da CF/88 somente alcança as prestadoras de serviços de telecomunicações.” ESTADO DE SÃO PAULO. Tribunal de Impostos e Taxas. Recurso Ordinário no AIIM nº 4086306-2. Relator para acórdão: Adriano Carril Marcelino. Julgado em: 14.12.2017.

CONCLUSÕES

Seguem abaixo transcritas as conclusões elaboradas neste trabalho, na respectiva ordem em que os temas foram abordados:

1. Por permitir a conexão entre os indivíduos, a evolução das telecomunicações importou no avanço de nossa sociedade. O que denominamos de sociedade da informação decorre, necessariamente, da possibilidade de conexão imediata e acessível à população.

1.1. Sua implantação e desenvolvimento no Brasil se deu de forma tardia e disforme e foi acompanhada por sucessivas alterações na exploração dessas atividades, adiando a sua universalização. Foi somente com a sua regulamentação e privatização que os investimentos no setor foram alavancados e se permitiu verdadeiro avanço na prestação desses serviços – seja no alcance ou qualidade.

1.2. A internet é a grande invenção tecnológica que mudaria os paradigmas sociais. Inicialmente implantada por razões acadêmicas, foi comercialmente desenvolvida, no Brasil, em 1995, expandindo-se sua rede para alcançar o usuário comum. Há muito tempo de ser considerada supérfluo e ganhou contornos de essencialidade na sociedade da informação.

1.3. A convergência tecnológica é a tônica do desenvolvimento das telecomunicações, impulsionando o avanço das tecnologias com base em sua unificação. Tirar fotos, filmar momentos, edição fotográfica e de texto, notícias, jogos e demais atividades da indústria do entretenimento estão disponíveis em nossas mãos, em nosso aparelho celular, que hoje denomina-se de smartphone. Aliados a tecnologia, a indústria das telecomunicações propicia a troca de dados entre os usuários em alta velocidade, levando a informação quase que instantaneamente do emissor ao receptor da mensagem. As telecomunicações em sua veloz mudança causaram uma enorme transformação social: a vida empresarial e também a pessoal não se organizam sem internet, e-mail, celular. As repercussões dessa tendência são verificadas, além da esfera fática, no plano regulamentar e tributário. O fornecimento de diversas facilidades por uma única interface tecnológica implica no desaparecimento das diferentes modalidades de serviços de telecomunicação e tendência de que ele seja oferecido por uma única prestadora, denotando a contínua necessidade de regulamentação do setor. No plano tributário, a própria evolução da arquitetura e dos meios de transmissão altera radicalmente os conceitos estabelecidos e, por conseguinte, sua tributação.

2. Enquanto sistema comunicacional, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas, o Direito faz uso da linguagem para atingir o seu fim.

2.1. Como objeto do conhecimento e da experiência, o direito pode ser isolado por meio de um método de sua escolha. Por ser essencialmente um sistema linguístico, que opera diante de enunciados prescritivos, o direito, na posição de objeto do conhecimento, passa a ser a linguagem-objeto de que falará a linguagem escolhida pelo sujeito cognoscente para sua aproximação. Pode-se dizer que o direito positivo fala sobre algo, que é a linguagem dos eventos sociais. Nesse segundo caso, o direito prescreve condutas, e não descreve seu objeto, caracterizando metalinguagem em relação à linguagem social.

2.2. Sistema jurídico é composto pelo conjunto de partes inter-relacionadas, cuja operacionalização impõe a existência dos axiomas da hierarquia e validade, e que dele resulta um todo unitário. Integram o sistema jurídico, por essência, as normas jurídicas, utilizadas como um instrumento para prever e impor o comportamento (fazer ou não fazer) dos homens, as quais, se fortemente dotadas de carga axiológica, podem ser denominadas de princípios, entendidos como “ou ‘limites objetivos’”.

2.3. A esse corpo normativo cumpre ordenar os comportamentos humanos, sendo ele o principal instrumento de realização das finalidades a que se propõe o Estado, investido do *imperium*. Para o alcance da autonomia financeira dos Entes Federados e realização de suas competências administrativas, o Estado brasileiro utiliza-se do modelo de Federalismo Fiscal, cabendo ao tributo angariar receitas suficientes ao seu custeio.

3. Por ser a tributação uma imposição estatal ao particular, desfalcando parcela de seu patrimônio, ela foi minuciosamente discriminada no Texto Constitucional através das competências tributárias, faculdade trazida pela Constituição Federal aos Entes políticos de editarem leis para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas.

3.1. São atributos essenciais e inerentes da competência tributária, quais sejam: (i) privatividade; (ii) indelegabilidade; (iii) inalterabilidade; (iv) irrenunciabilidade; (v) inaducabilidade; e (vi) facultatividade do exercício.

3.2. A competência tributária nos remete a um momento anterior à existência do próprio tributo, pois é a autorização na Constituição Federal para que Ente responsável por determinado tributo o institua ao passo que a capacidade tributária ativa se verifica em momento posterior ao processo legislativo de criação do tributo pelo Ente autorizado pela Constituição Federal e da própria materialização do tributo.

3.3. A Constituição Federal não apenas delimita a competência tributária, mas, em verdade, estabelece verdadeiro conteúdo semântico mínimo para balizar o exercício de tal competência pelas pessoas jurídicas de direito público, que a exercem por meio do Poder Legislativo próprio.

3.4. As Leis Complementares como normas gerais do direito tributário, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, têm função de harmonização e uniformização dos conceitos e institutos do sistema tributário constitucional, as quais devem ser rigorosamente observadas pelos Entes Tributantes, dando plena eficácia à segurança jurídica.

3.5. Em matéria tributária o sujeito passivo é aquele apontado de forma genérica pelas normas jurídicas para suportar o ônus da tributação, isto é, a pessoa física ou jurídica que realizar a conduta descrita no critério material da regra matriz de incidência tributária, ou, então, a pessoa física ou jurídica a quem a Lei Complementar determinou o recolhimento do tributo, quando realizada a materialidade dele por terceiros.

3.6. Os aspectos da norma de incidência tributária podem ser elencados desta maneira: (i) a hipótese de incidência que contém a materialidade da exação; (ii) o critério pessoal – sujeito ativo e passivo; (iii) o critério temporal; (iv) critério especial e, por fim, (v) o critério quantitativo formado pelo binômio base de cálculo e alíquota.

3.7. A tributação sobre os serviços na Constituição de 1988 foi outorgada aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, cabendo aos primeiros a instituição de impostos sobre os serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal e, aos últimos, exigir o imposto sobre “serviços de qualquer natureza” (ISS) não compreendidos na competência estadual. A autorização constitucional para que os Municípios possam instituir o imposto sobre serviços, encontra-se no art. 156, III da CF/88 e foi realizada de forma residual, adstrita aos serviços que não se submetem a incidência do ICMS e previstos em Lei Complementar Nacional.

4. Para a investigação do termo “comunicação” analisamos o fenômeno despidido de suas complexidades, para que se possa elencar (ainda que teoricamente) uma sequência de eventos que levam a sua realização.

4.1. Desde a origem do termo, o seu significado vem atrelado à transmissão de informações, podendo ser conceituada como o ato por meio da qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera), uma proposição (que se convencionou denominar de “mensagem”). Observa-se, assim, a formação da tríade do emissor, mensagem e receptor.

4.2. Estudado sob o prisma dinâmico, entende-se a comunicação como um processo de troca

que possibilita o intercâmbio de informação. Conferido o enfoque ao processo, ganham relevo o estudo dos modelos elaborados por Sheanon e Weaver, Umberto Eco e Roman Jakobson, somando as considerações de Paulo de Barros Carvalho.

4.2.1. O processo comunicacional é composto necessariamente por dois sujeitos o emissor (remetente – fonte) e o receptor (destinatário), os quais, além de emitir e receber a mensagem, possuem a incumbência de codificar e decodificar a informação.

4.2.2. Outros elementos desse processo são a mensagem e o código. O primeiro reporta-se ao conteúdo que se pretende transmitir, enquanto que o segundo é definido como sistema ao qual a mensagem se refere e que lhe proporciona um significado.

4.2.3. Canal, sinal e ruído também são enumerados pelos citados teóricos. O canal, como fator essencial a comunicação, indica a existência dos meios físicos que viabilizem o transporte dos sinais codificados do emissor ao receptor da mensagem; contidos no canal, os sinais são os signos visíveis ou audíveis que conferem concretude a mensagem; por ruído entende-se as potenciais avarias no canal que possam alterar a natureza do sinal emitido, seja impossibilitando a sua recepção ou dificultando-a.

4.2.4. Também indicados como integrantes do processo comunicativo, o contexto é o “algo diverso” a que a mensagem se refere, enquanto a conexão psicológica consiste no emprego de funções cognitivas do emissor e receptor para o fim de expedir ou receber a informação transmitida. No modelo de Roman Jakobson a conexão psicológica está contida no elemento *contacto*.

4.3. Por terem os teóricos da informação convergido para um estudo quantitativo do tema e os linguistas voltando-se aos aspectos culturais e psicológicos, distingue-se a comunicação como a transferência de informação daquela que contempla a compreensão da mensagem, mediante uma óptica objetiva e subjetiva. Essa interessa aos linguistas, para os quais a compreensão da mensagem seria fundamental, já que se preocupam com as relações na comunicação; aquela é importante para os engenheiros, cujo objetivo é viabilizar o equipamento para a transmissão da mensagem, sendo irrelevante a sua absorção pelo destinatário.

5. A discussão sobre o conceito de serviços vem ocorrendo há algumas décadas. De um lado tem-se o conceito econômico de serviços, segundo o qual a materialidade da exação resultaria da exclusão do que não estivesse abarcado no conceito de obrigações mercantis, isto é, daquela obtida de forma residual a partir de uma perspectiva econômica. Do outro, tem-se a conceituação de prestação de serviços oriunda do direito privado, que segrega as obrigações entre as de *fazer* e as de *dar*, concepção a qual acredita-se ter o texto constitucional incorporado.

5.1. Prestação de serviço é tributável, para assim o ser, se faz necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: (i) ter cunho econômico; (ii) ser produtiva de utilidade para terceiros; (iii) tratar-se de um esforço pessoal, consubstanciado num fazer, traduzido num ato ou conjunto de atos; (iv) ser em favor de outrem, isto é, uma obrigação irreflexiva; (v) não configurar relação de emprego; e (vi) reger-se pelo Direito Privado.

5.2. Verificou-se que o dissenso doutrinário o qual, de um lado, apregoa o “conceito econômico de serviço” e, do outro, sustenta um conceito exclusivamente jurídico, fazendo uso dos institutos de direito privado para inquirir o alcance e extensão da expressão mencionada pelo constituinte, decorre da tentativa de implantar o modelo de tributação europeu, sem, contudo, realizar o devido exame acerca dos aspectos distintivos entre a forma de organização do Mercado Comum Europeu e a nossa Federação.

5.3. Muito embora se verifique a aplicação do “conceito econômico de serviço” por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, não se verifica, no âmbito da jurisprudência da Suprema Corte, o completo abandono da dicotomia civilista entre as obrigações de dar e fazer como critério para circunscrição do campo de incidência do ISS.

5.4. A Constituição Federal, em seu art. 156, III, outorgou aos Municípios a competência para a instituição de imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar”, de sorte que se cogita a incidência desse imposto somente sobre os fatos enquadráveis no conceito de “serviço tributável”, situados fora do campo de incidência do ICMS e, ainda, enumerados na lista de serviços anexa à Lei Complementar.

5.4.1. Por determinação constitucional, a regra geral é que o destinatário da tributação sobre os serviços é o seu prestador. Todavia, por imposição das normas que atribuam responsabilidade tributária, pode a sujeição passiva ser imputada a outrem, a exemplo do tomador do serviço.

5.5. Inviável a exigência do tributo sobre prestação de serviços pautando-se em critérios outros que não a verificação, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato impositivo previsto no antecedente normativo da norma-padrão de incidência. Somente por essa via é que se desencadeará a relação obrigacional tributária impondo ao sujeito passivo o recolhimento de quanti a título de imposto.

6. Demarcados os conceitos de “comunicação” e de “prestação de serviços”, tem-se os elementos necessários para investigar a materialidade do tributo a que se refere o art. 155, II da CF/88. Com efeito, a importância da fixação desses conceitos ultrapassa a discussão

doutrinária, visto que, por meio das premissas fixadas denotar-se-á o campo de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação.

6.1. A materialidade do ICMS-Comunicação somente é deflagrada com a junção simultânea dos elementos constitutivos do “processo comunicacional” e da “prestação de serviços”, sendo imprescindível a presença do emissor e receptor da mensagem – sujeitos integrantes do liame comunicativo – e de um terceiro, por um deles contratado para propiciar os meios suficientes a efetiva transmissão da mensagem, mediante o pagamento do valor ajustado.

6.2. Por decorrência do princípio da capacidade contributiva, os Entes Federados somente estão autorizados a gravar por imposto os fatos que denotem manifestação de riqueza do Contribuinte, de modo que sofrem a incidência do ICMS-Comunicação, apenas a prestação de serviços de comunicação realizada com vistas a obtenção de contrapartida pecuniária.

6.3. A justaposição dos critérios configuradores de uma “prestação de serviço tributável” e do “processo comunicacional” se mostra necessária a realização do fato prestacional do serviço de comunicação, mas não suficiente. Para a concretização do fato gerador eleito como passível de tributação pelo ICMS-Comunicação, além da presença desses elementos, importa a efetiva instauração da relação comunicativa.

6.4. Ao entender o processo comunicativo como a transferência de informação, prescindível a troca de mensagens para que se constate a sua efetividade, a razão pela qual a bidirecionalidade não adquire o *status* de requisito fundamental à consecução da comunicação.

6.5. Admitindo-se a existência de comunicação em um fluxo unidirecional, minimiza-se a importância do receptor e, por força disso, sua identificação não seria pressuposto à materialidade da exação. Bastaria, portanto, a possibilidade de determinação do receptor, sendo dispensável sua exata individualização.

6.6. As telecomunicações propiciam a comunicação entre ausentes, por todos os meios que se utilizem de processos eletromagnéticos.

6.6.1. A definição legal contida no §1º do art. 60 da Lei nº 9.472/97 designou as telecomunicações a partir da junção simultânea de aspectos denotadores: do (i) ato que a realiza; (ii) do meio; e, ainda, (iii) do seu conteúdo ou objeto. Somente se incluirá no rol das telecomunicações o ato de transmissão, emissão ou recepção de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza, realizado através de fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético.

6.6.2. Consistem as redes de telecomunicações no conjunto operacional contínuo de circuitos e equipamentos, incluindo funções de transmissão, comutação, multiplexação ou quaisquer

outras indispensáveis à operação de Serviço de Telecomunicações, podendo ser empregadas para a prestação de serviços de comunicação ou, ainda, se industrialmente exploradas, a fim de prestar de “serviços de rede”.

6.6.3. A introdução do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações ocasionou situação em que, muito embora as telecomunicações sejam espécie de comunicação, nem todos os serviços de telecomunicação seriam enquadráveis como serviço de comunicação, porquanto o lastro comunicativo já não seria mais essencial àquele.

6.7. A pretexto de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações, o teor do caput da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98 pretendeu fazer incidir o ICMS sobre serviços que a comunicação em si não instaura, a exemplo dos valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura, bem como os relacionados a serviços suplementares e facilidades adicionais. Por desbordar do critério material da regra-matriz de incidência do ICMS, as Cortes Superiores declararam a sua ilegalidade, por meio do Recurso Especial nº 601.056, e inconstitucionalidade, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 572.020.

6.8. Por sua natureza, as atividades-meio ou preparatórias são desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer para terceiros, enquanto que os atos praticados como fim, acarretam uma utilidade material ou imaterial colocada à disposição de outrem. Considerando ser pressuposta à tributação do ICMS-Comunicação a promoção da relação comunicativa entre o emissor e receptor, por pessoa diversa destes, em decorrência de contrapartida econômica, qualquer atividade que a comunicação não estabeleça, ainda que realizada com vistas a esse fim, é considerada como preparatória e não se submete a incidência desta exação.

7. Define-se, assim, os elementos que integram os critérios da norma-padrão de incidência tributária.

7.1. Aspecto material: prestar serviços de comunicação, aqui entendido como a instauração do liame comunicativo entre o emissor e receptor, por sujeito distinto, realizada com vistas a obtenção de contrapartida pecuniária.

7.2. Aspecto temporal: disposto no art. 12, inciso VII da Lei Complementar nº 87/96, é o momento em que se verifica a efetiva prestação de serviços de comunicação.

7.3. Aspecto espacial: a exação é cobrada no local em que o serviço é prestado, excetuando-se a prestação de serviços de satélite, os quais devem ser recolhidos no local do estabelecimento ou do domicílio do tomador.

7.4. Aspecto pessoal: o sujeito ativo é eleito dentre os Estados e Distrito Federal, a depender do aspecto espacial da conduta praticada; o sujeito passivo é quem realiza o fato econômico relevador de capacidade contributiva, os prestadores de serviços de comunicação, isto é, os terceiros que, a despeito de não integrarem a relação comunicativa, a promovem.

7.5. Aspecto quantitativo: base de cálculo é o valor do serviço e a alíquota a ser aplicada variam entre 25% e 35%, a depender da legislação estadual pertinente.

8. Por fim, nos coube analisar algumas situações controversas sobre a tributação pelo ICMS-Comunicação.

8.1. As atividades de radiodifusão são operacionalizadas com uso de frequência radioelétrica e sem utilização de fios, cabos ou outros meios físicos dos sons (rádio) e sons e imagem (televisão), e possuem regulamentação específica. Discutia-se o alcance dessa modalidade de prestação de serviço pelo ICMS-Comunicação em razão da suposta ausência de onerosidade. Tal argumento não prospera se esta atividade for descrita considerando os anunciantes na qualidade de tomador do serviço e emissor da mensagem; as emissoras como prestadoras e, por fim, os telespectadores como receptores. A discussão foi encerrada com a introdução do art. 155, §2º, X, “d” no texto constitucional, por meio da Emenda Constitucional nº 42/03, foi veiculada norma imunizante e, por força disso, tais serviços não podem ser alcançados pela tributação do ICMS.

8.2. Consiste o serviço de TV a Cabo em um serviço de telecomunicações, por meio do qual haverá a distribuição de sinais de vídeo e/ou áudio entre o terminal do assinante e o cabeçal. Defendia-se a não tributação desses serviços, sob o fundamento de que ausente estaria a bidirecionalidade e/ou porque não poderia o receptor figurar na qualidade de tomador do serviço. Ambos os argumentos não prosperam segundo o conceito de serviços de comunicação aqui adotado, porquanto prescindível a bidirecionalidade e admita a possibilidade de o receptor ser o tomador do serviço prestado. Esse é o entendimento consignado pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 677.108/PR

8.3. Serviço de Valor adicionado é a atividade que acrescenta determinada utilidade ao serviço de comunicação prestado e sua definição é encontrada no art. 61 da Lei nº 9.472/97. Por não instaurarem a relação comunicativa, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da ADI-MC nº 1.491/DF, consignou que ontologicamente o serviço de telecomunicações não se identifica com o serviço de valor adicionado, porquanto o último nada mais é que “um acréscimo de recursos a um serviço de comunicações que lhe dá suporte,

criando novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação e recuperação de informações”.

8.3.1. O serviço de conexão à internet (SCI), realizado pelos provedores de acesso, consiste no fornecimento do número do protocolo TCP/IP que viabiliza o acesso do usuário a rede. Todavia, o canal comunicativo foi estabelecido pela ligação telefônica e não pelos provedores de acesso, restando a estes o acréscimo de facilidade ao serviço de comunicação. O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que o serviço de conexão à internet não se confunde com o serviço de comunicação e sim com um serviço de valor adicionado, destinando-se a acrescentar determinada utilidade a serviço de comunicação.

8.3.2. Decorrentes da conversão tecnológica, os softwares *WhatsApp* e *Skype* prestam serviços utilizando-se como suporte à conexão de internet. Nenhum valor é cobrado pela empresa dos seus usuários a título de remuneração pela troca de informação, o que afasta a possibilidade de ser alcançado pela tributação, mas, se alguma contraprestação fosse percebida, enquadrar-se-iam como modalidade de serviço de valor adicionado (SVA). A sua importância nesse estudo advém da substancial mudança que ocasionou no comportamento dos usuários de telecomunicações: o desuso ou diminuição da demanda por serviços específicos e o crescente aumento do consumo da internet.

8.3.3. O acesso ao conteúdo multimídia foi radicalmente revolucionado pelas plataformas de *streaming*, cujo *modus operandi* pode ser assim descrito: o usuário, fazendo uso de seu dispositivo tecnológico – Computador, *Tablet*, *Smartphones* e televisões – conectado da rede mundial de computadores, faz o requerimento da mídia ao servidor de *streaming*, detentor do conteúdo, o qual, após processar a solicitação o disponibiliza para um “*download temporário*” – armazenado no *buffer*. Por utilizar-se da internet para o estabelecimento do liame comunicativo, o referido fato econômico não enseja a tributação pela exação estadual.

8.4. A tarifa de assinatura, chamada de “assinatura mensal”, é percebida à título de remuneração pela disponibilidade do canal telefônico, visando remunerar os custos dispendidos com a manutenção das redes, como dispõe a Resolução da Anatel nº 426/2005. Por ocasião do julgamento do RE nº 912.888/RS, a Suprema Corte entendeu que, muito embora o valor pago a título de assinatura mensal não inclua franquia de minutos e, portanto, caso alguma relação comunicativa seja instaurada a sua remuneração não é vinculada a esta receita, a tarifa paga pela assinatura do serviço seria contrapartida pela prestação de serviço de comunicação e, por isso, alcançada pela incidência do ICMS-Comunicação, o qual, a seu ver, teria por

materialidade “o fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro.”

8.5. A veiculação de propaganda pela internet, a exemplo do que realiza o Instagram, *Facebook*, *Yahoo* (dentre outras empresas) consubstancia-se a sistemática parecida com a que ocorre na radiodifusão, em que o consumidor frui da utilidade sem o dispêndio de qualquer valor e, em contrapartida, ao se utilizar do serviço, é receptor de diversas propagandas. Nesse lastro, o Fisco Paulista ser a veiculação ou divulgação de publicidade a terceiros na internet fato ensejador do liame comunicativo à luz do art. 155, II da CF/88, sob o fundamento de que se enquadraria no art. 1º, inciso II do RICMS/2000 do Estado de São Paulo. No âmbito do Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas, a questão é controversa e merece análise. A autuação nº 4.037.765-9, lavrada em face do *Facebook*, foi cancelada pelos Juízes integrantes da 12ª Câmara Julgadora por considerar que essa atividade estaria no campo de incidência da exação municipal, a teor da norma introduzida pela LC nº 157/16. De forma diversa, o AIIM nº 4.083.062-7, lavrado em face do *Yahoo do Brasil Internet LTDA*, foi mantido pela 1ª Câmara, sob o entendimento de que a veiculação de propaganda na internet seria um serviço autônomo frente aos demais que se utiliza para possibilitar a sua prestação e passível de ser enquadrada como prestação de serviços de comunicação, já que teria por escopo o “acesso dos consumidores a um canal cedido por terceira empresa que detenha infraestrutura de telecomunicações.”

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Trad. por Alfredo Bosi. São Paulo: Martins Fontes, 5ª Ed. 2015.

ALVES, Alaôr Café. **Formação lógico-linguística do conhecimento e a construção do discurso científico**. in: CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.) et BRITTO, Lucas Galvão (Org.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016.

ANATEL. **TV por assinatura apresenta queda de 5% no ano de 2017**. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/institucional/component/content/article?id=1884>, acesso em 10 fev. 2018.

ANATEL. **Brasil registra redução de 7,6 milhões de linhas móveis em 12 meses**. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/institucional/component/content/article?id=1882>, acesso em 10 fev. 2018.

ANJOS, Rubya Floriani. **Conceito de prestação de serviços de comunicação sujeito ao ICMS e o Processo comunicacional**. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____, Rubya Floriani. **Regime Tributário das Telecomunicações**. 307 páginas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

ARAÚJO, Clarice von Oertzen. **Incidência Jurídica**. São Paulo: Noeses, 2011.

_____, Clarice von Oertzen. **Semiótica do Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo apud BARRETO, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo. Ed. Dialética. 3ª Ed. 2009.

_____, Geraldo e LIMA, José Artur Gonçalves, Parecer Inédito, citado em LIMA, José Artur Gonçalves. **Imposto sobre a renda – Pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 172.

_____, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968.

_____, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros. 6ª Ed., 2010.

_____, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios**. In: Revista de Direito Público nº 10.

_____, Geraldo; BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição – Pressupostos Positivos – Arquetipo do ISS** in *Revista de direito tributário nº 10*. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais jul./set. 1986.

_____, Geraldo. **Problemas Atuais do Imposto sobre Serviços**. In: Revista do Advogado. v. 5, São Paulo: AASP, 1981.

ÁVILA, Humberto. **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação**. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética: vol. 146/116, 2007.

_____, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010.

_____, ÁVILA, Humberto. **Lei Complementar Sobre Normas Gerais**. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 157*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 109.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 10ª Ed., 1981.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Aires Fernandino. **O ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 3ª Ed., 2009.

_____, Aires Fernandino. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2011, pág. 140.

_____, Aires Fernandino. **ICMS e ISS: serviços de comunicação e de “valor adicionado”** in *Revista de Direito Tributário nº 81*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000, p. 187-200.

_____, Aires F.; **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Max Limonad, 2ª Ed., 1998.

_____, Aires Fernandino. **ISS, IOF e Instituições financeiras**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Conceitos constitucionais e competência tributária**. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 337-339.

_____, Paulo Ayres. **Ordenamento e Sistema Jurídicos**, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo: Noeses, 2015.

BARRETO, Aldo de Albuquerque. **A estrutura do texto e a transferência da informação**. DataGramaZero. Rio de Janeiro, v. 6, n. 3, jun. 2005. Disponível em: <<http://eprints.rclis.org/17638/1/DataGramaZero%20-%20Revista%20de%20Ci%C3%Aancia%20da%20Informa%C3%A7%C3%A3o%20-%20Artigo%2001-2005.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 6ª Ed., 2013.

BERLO, David Kenneth. **O Processo da Comunicação: introdução à teoria e à prática**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Direito das Obrigações**. Rio de Janeiro: Ed. F. Alves, 9ª Ed., 1957.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Edipro, 2ª Ed, p. 77.

BORGES, José Souto Maior. Limitações Constitucionais à Tributação. **IV Curso de Especialização em Direito Tributário**, vol. I, São Paulo, Resenha Tributária, 1978, p. 378, *apud* BARRETO, Aires Fernandino; e BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo, Dialética, 2ª Ed., 2001.

_____, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1975.

_____, José Souto Maior. Prefácio *in*: ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed., 2010, p. XLIII.

BOTALLO, Eduardo. **Fundamentos do IPI (imposto sobre produtos industrializados)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 30-31.

BRANQUINHO, João; MURCHO, Desidério; GOMES; Nelson. **Enciclopédia de termos Lógicos- Filosóficos**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 912.888**. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgado: 13.10.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJE, 10.05.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.491/DF**, Relator Ministro Carlos Velloso, julgado: 01.07.1998. órgão Julgador: Tribunal Pleno.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Debates para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_31__PSV_35.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 75.952/SP**. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgamento: 29.10.1973. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 02.01.1974.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 112.947**. Relator: Ministro Carlos Madeira. Julgamento: 19.06.1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJ, 07.08.1987.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121**. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Relator para o Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Julgamento: 11.10.2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 25.05.2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905**. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado: 02.12.2009. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ, 05.03.2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado: 29.09.2016. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJe, 26.04.2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 71.758**. Relator: Ministro Thompson Flores. Julgamento: 14.06.1972. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ, 31.08.1973.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 90.749**. Relator: Ministro Cunha Peixoto. Julgado: 15.05.1979. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicado: DJ, 03.07.1979.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11368**. Relator: Ministro Francisco Falcão. Órgão Julgados: Primeira Seção. Publicação: DJ, 09.02.2005.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.044.239/MG**. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 06.11.2008. Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: 01.12.2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 601.056/BA**. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado: 09.03.2006. Órgão julgador: Primeira Turma. Publicação, DJ, 03.04.2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 456.650/PR**. Relator: Ministro José Delgado. Relator para acórdão: Ministro Franciulli Netto. Julgado: 11.05.2005. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJ, 20.03.2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.176.753/RJ**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Relator para acórdão: Ministro Mauro Campbell Marques. Julgado: 28.11.2012. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 19.12.2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 677.108/PR**. Relator: Ministro Castro Meira. Julgado em: 28.10.2008. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicação: DJe, 01.12.2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.111.234/PR**. Relatora Ministra Eliana Calmon. Julgamento: 23.09.2009. Órgão Julgador: primeira Seção. Publicação: DJe, 08.10.2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 334**. Julgado: 31.12.2006. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicado: DJ, 14.02.2007.

_____. Tribunal Federal de Recursos. **Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 89.825/RS**. Relator: Ministro Carlos Mário Velloso. Órgão Julgador: Plenário do Tribunal Federal de Recursos. Publicação: DJ, 10.03.1983.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza não cumulativa do ISS** in: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, n. 19/20, 1982, p. 255 – 268.

_____, Elizabeth Nazar *apud* CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros. 17ª Ed., 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Ed. Malheiros, 31ª Ed., 2017.

_____, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Ed. Malheiros, 17ª Ed., 2015.

_____, Roque. **Reflexões sobre a obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Noeses, 2ª Ed. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 22ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____, Paulo de Barros. **Derivação e Positivização do Direito Tributário**, Volume II. São Paulo: Noeses, 2013.

_____, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 5ª Ed., 2013.

_____, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. In: TORRES, Heleno Taveira (COORD). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: IOB, 2004.

CHIESA, Clélio. *ICMS-Comunicação – Demarcação do sampo impositivo*, in: BARRETO, Aires F., **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2011, p. 140.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2009.

_____, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CORAZZA, Edison Aurélio. **ICMS sobre prestações de serviços de comunicação**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DIAS, Lia Ribeiro; CORNILIS, Patrícia (Coord.). **Telecomunicações no desenvolvimento do Brasil**. São Paulo: Momento Editorial, 2008, p. 241.

Dicionário HOUAISS. Disponível em: < <http://houaiss.uol.com.br/>>. Acesso em: 12 jul. 2017.

GOUVEIA, Evaristo Paulo. **Imposto sobre Valor Agregado**. São Paulo: José Bushatsky, 1976.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

DUBOIS, Jean et al. **Dicionário de Lingüística**. São Paulo: Cultrix, 10ª Ed., 1998.

ECO, Humberto. **Tratado de Semiótica Geral**. Barcelona: Ed. Lumen, 5ª Ed., 2000.

_____, Umberto, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivção no Direito Tributário**. Volume II. São Paulo: Ed. Noeses, 2013.

ESCOBAR, J. C. Mariense. **Serviços de Telecomunicações: aspectos jurídicos e regulatórios**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ESTADO DE SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. **Resposta à Consulta nº 16508/2017**. Disponível em:<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/R16508_2017.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1ª Ed., 1965, p. 51.

FILHO, Antonio Reinaldo. **Tributação dos Serviços de Comunicação**. São Paulo: Noeses, 2009.

FISKE John. **Introduccion al estudio de la Comunicacion**. Colombia: Ed. Norma S.A., 1984.

FRANCISCO, Wagner de Cerqueria e. "Código Morse"; **Brasil Escola**. Disponível em <<http://brasilescola.uol.com.br/geografia/codigo-morse.htm>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009, p. 43-44.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para a teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GIARDINO, Cléber. **Relação Jurídica Tributária e o Aspecto Pessoal que a Integra**. In: *Revista de Direito Público nº 15*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 183-195.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 5ª Ed., 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

HENTEN, Anders; SAMARAJIVA, Rohan; MELODY, William. **Designing next generation telecom regulation: ICT convergence or multi-sector utility?** info, Vol. 5, 2003, pp 23-33. Disponível em: http://regulationbodyofknowledge.org/wp-content/uploads/2013/03/Henten_Designing_Next_Generation.pdf, acesso em 01 dez. 2017.

JABOR, BIA (Coord.). **História das Telecomunicações**. Disponível em: <http://www.oifuturo.org.br/wp-content/uploads/2012/12/HistoriadasTelecomunicacoes.pdf>, acesso em: 01 dez. 2017.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**, São Paulo: Ed. Cultrix, 6ª Ed., 1973.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: Dialética, 3ª Ed., 2003.

_____, José Eduardo Soares. **Imposto sobre serviço de comunicação**. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, José Eduardo Soares. **ICMS – teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 11ª Ed., 2006.

MACIEL, Laura Antunes. **Cultura e tecnologia: a constituição do serviço telegráfico no Brasil**. In: *Revista Brasileira de História*. V. 21, n. 41, São Paulo, 2001, p.130.

MASCARENHAS, Rodrigo Tostes de Alencar. **Direito das telecomunicações**. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2008, p. 231.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Serviço Público: conceito e características**, p. 12. Disponível em: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2544/5.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

_____, Celso Antônio Bandeira. **Abastecimento de água - Serviço público - Regime jurídico - Tarifas**. In: *Revista de direito público*, v. 55-56. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.

MICHAELIS – *Moderno dicionário da língua portuguesa*. s. v. *Comunicação*. Disponível em: <<http://michaelis.oel.com.br/moderno-portugues/busca/portugues/brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>>. Acesso em: 12 jul. de 2017.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de direito privado**, Tomo XLVII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1963.

MOREIRA, André Mendes. **A Tributação dos Serviços de Telecomunicação**. São Paulo: Ed. Noeses, 2016, 2º Ed.

MORAIS, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NACIONAL COMMUNICATIONS SYSTEM TECHNOLOGY AND STANDARDS DIVISION. **Telecommunications: Glossary of Telecommunication Terms**. Disponível em: <<http://thehowlandcompany.com/pdf/fed-std-1037c.pdf>>. Acesso em: 17 jun. 2017.

NAZARENO, Claudio. **Desmistificando a Convergência - O Caso da Radiodifusão no celular**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema4/H-Coord_Legislativa-Setex-Internet-2007_9278.pdf, acesso em 01.12.2017.

PABLO, Marcos M. Fernando. **Derecho General das Telecomunicaciones**. Madrid: Ed. Colen, 1998,

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE - Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente**. Tese de Doutorado – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos, federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: livraria do advogado, 2011, 6ª Ed.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas consequências no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

ROSS, Alf., **Direito e Justiça**, trad. por Bini Edson. São Paulo: Edipro, 2ª Ed., 2007.

SANTAELLA, Lúcia. **Cultura das mídias**. São Paulo: Experimento, 1996.

_____, Lúcia. **O que é Semiótica**. São Paulo: Brasiliense, 2007.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. São Paulo: Cultrix, 27ª Ed., 2006, p. 17.

SALOMÃO, Marcelo Viana. **O ICMS sobre a Prestação de Serviços**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 238. DÓREA, Antonio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. atual. por CARVALHO, Gláucia e SLAIBI FILHO, Nagib, 27ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

TAVARES, Gustavo Perez. **Insegurança jurídico-tributária no Poder Judiciário**. Defesa em 8.11.2017. 148 páginas. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica – Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011, p. 342-366.

UNIÃO EUROPEIA. **Green paper on the convergence of the telecommunications, media and information technology sectors, and the implications for regulation**. Bruxelas: Comissão Europeia, 1997, p. 9. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/green-paper-convergence-telecommunications-media-and-information-technology-sectors-and>, acesso em 01.12.2017.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. **A Tributação dos Serviços Internacionais de Telecomunicações**. In: Eduardo Borges. (Org.). Tributação nas Telecomunicações. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. -.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival apud BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e Sistema Jurídicos, in CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo Lógico Semântico**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Ed. Noeses, 4ª Ed., 2010.

_____, Lourival. **Sobre o conceito de direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. **O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 72. São Paulo: Dialética, 2001, p. 77.