

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

Samyrah Righi Curi

O ICMS-COMUNICAÇÃO NO PROVIMENTO DA CAPACIDADE SATELITAL

DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2021**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUC-SP

Samyrah Righi Curi

O ICMS-COMUNICAÇÃO NO PROVIMENTO DA CAPACIDADE SATELITAL

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em **Direito Tributário**, sob a orientação do (a) Prof. (a), Dr. (a) - Fabio Cury

SÃO PAULO
2021

Banca Examinadora

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar o regime tributário das telecomunicações, com ênfase na natureza jurídica do provimento da capacidade satelital e as implicações tributárias referentes ao imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS. O tema das telecomunicações é relativamente novo, em razão do advento da Lei Geral de Telecomunicações nº 9.472 de 1997, que acarretou a privatização do setor, de forma a acabar com o monopólio, criando uma agência reguladora para tratar do assunto, a ANATEL. De forma preliminar, serão analisados os conceitos, características e limitações ao poder de tributar, bem como a regra matriz de incidência tributária do ICMS-Comunicação, parte essencial para entender de forma ampla o conceito de prestação de serviços de telecomunicação e comunicação. Posteriormente, temos a parte evolutiva dos satélites, abrangendo desde a sua criação até os dias atuais, apresentando as suas características e funcionamento, que são partes essenciais para que possamos entender se haverá ou não a incidência tributária do ICMS-Comunicação. Além disso, é abordado o conceito de locação e cessão de direito de uso dos satélites para fins de incidência tributária. Também serão analisados os aspectos regulatórios da atividade de provimento da capacidade satelital no Brasil, de forma a evidenciar a natureza jurídica dessa atividade. Após esses tópicos, será realizada uma verificação jurisprudencial, tanto no âmbito administrativo quando no STF, de forma a identificar o entendimento no Brasil.

Palavras-chaves: Satélite. Telecomunicação. Tributação. Regra Matriz de Incidência Tributária. Imposto sobre as operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Capacidade Satelital.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the tax regime of telecommunications, with emphasis on the legal nature of the provision of satellite capacity and the tax implications regarding the tax on transactions relating to the movement of goods and the provision of interstate and intercity transport and communication services, the ICMS. The telecommunications theme is relatively new, due to the advent of the General Telecommunications Law No. 9472 of 1997, which led to the privatization of the sector in order to end the monopoly, creating a regulatory agency to deal with the matter, ANATEL. Preliminarily, the concepts, characteristics and limitations on the power to tax will be analyzed, as well as the tax incidence matrix rule of the ICMS-Communication, an essential part for a broad understanding of the concept of telecommunication and communication services. Subsequently, the evolution of satellites, from their creation to the present day, presenting their characteristics and operation, which are essential for us to understand whether or not the ICMS-Communication tax will be levied. In addition, the concept of leasing and assignment of the right to use satellites for tax purposes will be discussed. The regulatory aspects of the activity of providing satellite capacity in Brazil will also be analyzed, in order to highlight the legal nature of this activity. After these topics, a jurisprudential verification will be performed, both in the administrative sphere and in the STF, in order to identify the understanding in Brazil.

Key words: Satellite. Telecommunications. Taxation. Matrix Rule of Tax Incidence. Tax on transactions relating to the circulation of goods and the provision of interstate and intercity transportation and communication services. Satellite Capacity.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	9
1.1. Definição e Características	9
1.2. Técnicas de repartição de competência	11
1.2.1. Repartição de competência impositiva	13
1.3. Norma de incidência tributária	14
1.4. Limitações ao poder de tributar	16
1.4.1. Princípios.....	16
1.4.1.1. <i>Princípio da legalidade e anterioridade</i>	18
1.4.1.2. <i>Princípio da Irretroatividade</i>	20
1.4.1.3. <i>Princípio da não cumulatividade</i>	20
1.4.1.4. <i>Princípio da isonomia tributária, capacidade contributiva e não confisco</i>	20
1.4.2. Imunidades	21
2. ART. 109 E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - A RELAÇÃO ENTRE DIREITO PÚBLICO E PRIVADO	23
3. CONSIDERAÇÕES GEAIS ACERCA DO ICMS-COMUNICAÇÃO	25
3.1. Evolução legislativa e conceitos	26
3.2. Competência e Imunidade	29
3.3. Norma Tributária do ICMS-Comunicação	29
3.3.1. Aspecto Material	30
3.3.2. Aspecto Temporal	30
3.3.3. Aspecto Espacial	30
3.3.4. Aspecto pessoal	31
3.3.5. <i>Aspecto quantitativo</i>	31
4. CONCEITO DE CESSÃO E LOCAÇÃO DE DIREITO DE USO	32
5. PROVIMENTO DA CAPACIDADE SATELITAL	34
5.1. História dos satélites de telecomunicações	34
5.2. Atividade e características do provimento da capacidade satelital	35
5.3. Aspectos regulatórios da atividade	37
5.4. Natureza Jurídica	39
5.5. Conflito de competência ISS x ICMS	44
5.6. Jurisprudência	47
6. CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS	53

INTRODUÇÃO

As telecomunicações ganharam maior notoriedade no meio jurídico em 1997. Isso porque, com o advento da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97), vários aspectos relevantes foram regulados, dentre eles, dois de maior importância foram: a previsão de universalização dos serviços de telecomunicações, que tem como objetivo expandir o acesso a esses serviços a todos e a privatização, que retirou o monopólio que era até então existente, de forma a gerar uma qualidade melhor na prestação de serviços e preços competitivos.

Com o avanço da tecnologia ao longo dos últimos anos, a telecomunicação se tornou cada vez mais presente na vida das pessoas, passando a ser de extrema importância a regulamentação do tema.

O desenvolvimento no setor de telecomunicação foi ocasionado, principalmente, pela globalização. Posto isso, a Lei nº 9.472/97 instituiu diversas metas, dentre elas a de universalização, de modo a evitar a massificação no setor, que ocorre quando as empresas se concentram somente nos grandes centros, não indo para lugares mais afastados e menos lucrativos. Sendo assim, ocorreu uma universalização do serviço.

Em razão dessa universalização e da privatização surgiram diversas operadoras, bem como empresas que se tornaram especialistas em dar suporte aos prestadores de serviços de telecomunicações, dentre elas o provimento da capacidade de satélite.

Segundo o artigo 9º, inciso XI da Resolução nº 220/00, expedida pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) que regulamenta as condições para o direito de exploração de satélite para o transporte de sinais de telecomunicações, considera-se provimento de capacidade espacial o “oferecimento de recursos de órbita e espectro radioelétrico à Prestadora de serviços de telecomunicações”.

Pela Resolução 220/00, a ANATEL conferiu exploração de satélites a determinadas empresas, que somente estarão aptas a operar após o processo licitatório e adjudicação de frequências, sendo também necessária a assinatura do Termo de Direito de Exploração de Satélite, que é feito entre a operadora e a agência nacional de telecomunicações. Realizado esse processo, a empresa está apta a explorar os satélites, pelo título oneroso e por prazo determinado para a prestação de serviços aos usuários.

Devido à atividade de exploração de satélites ser específica é essencial a identificação de sua natureza jurídica para a aplicação dos institutos do direito tributário, sendo de extrema relevância a definição da competência tributária. Sabemos que a competência tributária é o poder para a criação de tributos que é repartido constitucionalmente entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Explanado isso, o intuito desse trabalho é analisar como se dá a tributação da capacidade satelital, que é regulamentada pela Lei Complementar 86/96, conhecida como Lei Kandir, que deixa de forma clara no seu artigo 11, inciso III, alínea c-1, que haverá a incidência do ICMS-Comunicação.

No entanto, antes de ser estudado propriamente o ICMS-Comunicação na capacidade de provimento de satélites, é necessário analisar as competências tributárias. Sendo assim, o primeiro capítulo deste trabalho faz uma análise da repartição de competência, que foi apresentada pela Constituição Federal de 1988, de forma taxativa, quais são os entes responsáveis pela instituição dos respectivos tributos e quais são os limites para tal.

Nesse sentido, a Constituição Federal em seu texto dispõe normas sobre a criação de normas de forma a disciplinar e regular o processo de criação de enunciados.

Seguindo nessa linha, também será abordado seis características da competência legislativa para criação de tributos que são abordadas nesse primeiro capítulo. De forma breve, essas características são: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Ainda no mesmo capítulo é abordada as técnicas de repartição de competência, que foram importadas do direito norte-americano, que sabemos que são divididas entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, estando as suas competências previstas ao longo da Constituição Federal.

Em seguida, será abordada a norma de incidência tributária, sendo trazida a regra matriz de incidência tributária, desenvolvida pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, que será destrinchada no Capítulo 3, quando for abordado o ICMS-Comunicação.

Por fim, serão apresentados os princípios constitucionais que norteiam o direito tributário, sendo eles: legalidade, irretroatividade, isonomia, não confisco, não cumulatividade e capacidade contributiva.

Explanado isso, o terceiro capítulo aborda o ICMS-Comunicação, evidenciando a sua evolução legislativa, da forma como a atual Constituição Federal trouxe, de forma inédita à delegação da competência tributária para os Estados e Distrito Federal e qualquer serviço de comunicação, o que antes era realizado pela União.

Em seguida, é abordado acerca das competências e imunidades referentes ao ICMS-Comunicação e, por fim, a análise da regra matriz de incidência tributária, apresentando os seus aspectos antecedentes, que são formados pelo aspecto material, temporal e espacial e, conseqüentemente, os aspectos quantitativos e pessoal.

Feito esse estudo, passamos para a diferenciação de locação e cessão de direito de uso, que é de suma importância para fins de incidência tributária do ICMS-Comunicação na capacidade de provimento de satélites.

No quinto capítulo abordamos a respeito o provimento da capacidade satelital, ressaltando o surgimento da primeira ideia de satélites para comunicação, que veio de um escritor de ficção científica, Arthur C. Clarke.

Em seguida, será abordado a respeito do funcionamento dos satélites, apontando o conceito de *transponders*, *uplink* e *downlink*, satélites geoestacionários, que são fundamentais para que haja o entendimento de como e quando ocorrerá a incidência do ICMS-Comunicação.

Também serão abordados os aspectos regulatórios desse tipo de comunicação que é dado pela ANATEL, na resolução 220/00, no artigo 9º, inciso XI, que expõe a diferença entre prestação de serviços de telecomunicação e provimento da capacidade satelital. De modo a complementar esse entendimento, o artigo 60, parágrafo 1º, da Lei Geral de Telecomunicações, estabelece que o serviço de telecomunicação é um conjunto de atividades que disponibiliza a telecomunicação. Isso nada mais é do que a transmissão, a emissão ou a recepção, seja por fios, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético de símbolos, caracteres, sinais, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Por fim, será apresentada a natureza jurídica desse tipo de serviço, que irá englobar tudo que foi estudado nos capítulos anteriores. Além disso, a título de curiosidade, e por algumas poucas divergências doutrinárias, será analisada a diferença entre ICMS-Comunicação e ISS de forma a não restar dúvidas do porquê da incidência do ICMS-Comunicação.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O homem, pela aplicação, cria o direito (produção normativa), incorporando no sistema jurídico as normas individuais e concretas, gerais e abstratas. Isso ocorre, porque o ordenamento jurídico, no caso a Constituição Federal, confere tal capacidade, surgindo, assim, um órgão ou pessoa apta para inserir os enunciados prescritivos.

Nesse sentido, para que exista um sistema tributário é necessário que haja o exercício da competência, que é dada pelo ordenamento jurídico para a criação de normas jurídicas, sendo de extrema importância, posto que as normas de competência coordenam e validam a criação das demais normas jurídicas que devem sempre respeitar a norma superior hierárquica.

A hierarquia é de grande importância, principalmente em razão da forma de Estado adotada no Brasil, em que há várias unidades federativas, agindo em um mesmo espaço territorial e ao mesmo tempo. Sem ela, não haveria a possibilidade de definir o fundamento de validade das normas jurídicas e, como consequência, não haveria uma prevalência entre elas.

Exposto isso, é de extrema importância a compreensão do que é competência, suas técnicas e limitações.

1.1. Definição e Características

A Constituição Federal, com o intuito de guiar o Sistema Tributário Nacional, prescreve princípios e regras indicando, de forma taxativa, os entes que possuem capacidade de tributar e a maneira como será feita. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹ prescreve que a Constituição Federal possui normas de estrutura que disciplinam a criação de outras normas.

O autor Roque Antonio Carrazza apresenta a definição clássica de competência

[...] Competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

Sublinhamos que, neste passo, estamos aludindo à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa, e não à sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. Conforme já consignamos, o exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que flui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar².

É possível observar, ao analisar a passagem, que a competência tributária não é restrita somente às pessoas políticas previstas na Constituição Federal (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), podendo, também, ser realizada pelo sujeito passivo, como, por exemplo, quando ocorre o autolancamento, no qual o particular realiza a formalização de um crédito tributário pelo preenchimento de formulários e cumprimento das obrigações acessórias.

Mediante o exercício da competência tributária, é possível observar que há uma alteração no subsistema tributário, cabendo, assim, à norma de competência determinar os procedimentos que poderão ser executados por autoridades administrativas, legislativas, jurisdicionais ou até mesmo particular.

Sendo assim, é possível definir a competência tributária como uma faculdade conferida pela Constituição Federal a determinadas pessoas para que, mediante lei, realizem a tributação. No mais, segundo Roque Antonio Carrazza (2013), a competência tributária se esgota na lei, ou seja, após editada não há mais competência tributária, somente a capacidade tributária ativa, que é a capacidade para arrecadar tributos.

A competência legislativa tributária apresenta algumas características que são divididas em seis itens, segundo Carrazza³, quais sejam: privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

A privatividade é dada pela Constituição Federal quando aponta as competências tributárias de cada ente, no entanto, Paulo de Barros Carvalho entende que a privatividade ocorre somente na União, pois ela está habilitada a criar impostos estaduais e municipais para os territórios que não têm o estado divididos em Municípios (art. 147, CF) e quaisquer impostos, na iminência ou caso de guerra externa (art. 154, II, CF).

² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 575-577

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

Além disso, temos a indelegabilidade, que é demonstrada pela Constituição Federal quando designa as pessoas políticas federadas aptas a criar o tributo, ou seja, essa capacidade não pode ser delegada a outro ente. No entanto, ela pode deixar de ser exercida, nesse caso, temos a facultatividade do exercício.

Uma outra característica é a irrenunciabilidade, ou seja, não é permitido que os entes políticos renunciem ao seu poder de tributar, justamente em razão da previsão constitucional. Também não é caducidade, ou seja, caso não seja exercida competência, ela não deixa de existir. O maior exemplo dessa característica é o IGF (imposto sobre grandes fortunas) que até hoje não foi criado, apesar de haver previsão constitucional, podendo ser realizado a qualquer momento.

No que diz respeito à inalterabilidade temos um impedimento de ampliação ou supressão das competências dadas pelo legislador constituinte originário.

Quanto à privatividade, ela tem relação com a vedação que os demais entes políticos possuem em exercer a competência que não lhes foram designadas. No entanto, tal característica comporta uma exceção que está prevista no art. 154, II da Constituição Federal, que é a competência extraordinária

Art. 154. A União poderá instituir:

II - Na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Com relação à faculdade de exercício, esse tema possui uma certa discussão. Em regra, essa característica diz respeito à falta de obrigatoriedade do exercício da competência tributária, sendo assim, fica facultado aos entes políticos a instituição dos tributos dentro da competência que lhes foram atribuídas pela Constituição Federal, podendo, inclusive, criá-los de forma parcial. No entanto, com relação ao ICMS, a doutrina entende que o exercício é obrigatório, pois se trata de um imposto de caráter nacional. Nesse sentido, os Estados e Distrito Federal só poderiam deixar de instituir o ICMS se houvesse um acordo entre os Governadores com ratificação por um decreto legislativo.

1.2. Técnicas de repartição de competência

Um dos grandes temas presentes na Constituição Federal, pelo menos em matéria tributária, é a repartição de competência. Tal tema é de suma importância, dado o fato do Brasil ser uma Federação.

O Federalismo surgiu nos Estados Unidos, com a necessidade de um governo que fosse mais eficiente, dadas as dimensões continentais do país. Como forma de garantir a independência recém conquistada, firmou-se um tratado de direito internacional pelas antigas colônias britânicas, criando, então, uma confederação que possuía como objetivo a preservação da soberania de cada colônia⁴.

Com o tempo, percebeu-se que a soberania de cada ente de confederação enfraquecia o pacto firmado, visto que as deliberações dos Estados Unidos em Congresso não eram cumpridas, tendo eficácia de simples recomendações. Havia, também, uma dificuldade na obtenção de recursos para as atividades inerentes de cada ente e, principalmente, o fato das confederações não poderem legislar. Sendo assim, não se poderia impor tributos aos cidadãos, ficando dependente dos Estados confederados para intermediar no Congresso⁵.

Em 1787, foi elaborada a Constituição dos Estados Unidos, na Convenção de Filadélfia, com o Federalismo, no qual o antigos Estados confederados entrega uma parte de sua autonomia para a União. Esse modelo foi adotado por diversos países, dentre eles o Brasil, que o ajustou, devido às suas peculiaridades.

Como exposto anteriormente, a repartição de competência se trata de uma atribuição dada pelo poder constituinte originário aos entes para que possam ter certa autonomia. Um grande exemplo é a repartição de rendas, que possui capítulo próprio na Constituição Federal – Sistema Tributário Nacional –, apresenta a capacidade tributária e descreve o modelo de repartição de receitas entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

O Brasil adotou tanto a repartição horizontal quanto a vertical de competência, tanto em matéria legislativa quanto administrativa, sendo divididas em seis categorias: competência geral da União (art. 21, CF), privativa (art. 22), relativa dos Estados (art. 25), competência concorrente (arts. 23 e 24) e competência dos Municípios (art.29). Vale ressaltar que as competências não se exaurem nos artigos citados, estando espalhadas no texto da Constituição Federal.

Nesse sentido, explica o Ministro Celso de Mello:

A Constituição da República, nas hipóteses de competência concorrente (CF, art. 24) estabeleceu verdadeira situação de condomínio legislativo entre União Federal, Estados-membros e o Distrito Federal, daí resultando clara

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 879

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 879

repartição vertical de competências normativas entre as pessoas estais, cabendo à União estabelecer normas gerais (CF, art. 24, §1) e aos Estados-membros e Distrito Federal, exercer competência suplementar (CF, art. 24, §2) [...] deferi ao Estado-membro e ao Distrito Federal, em inexistindo lei federal sobre normas gerais, a possibilidade de exercer a competência legislativa plena, desde que para atender as suas peculiaridades (CF, art.24, §3°)⁶.

1.2.1. Repartição de competência impositiva

A Constituição Federal apresenta a estrutura do Sistema Tributário Nacional, que deve ser seguida pelo legislador, de forma rigorosa. Nesse sentido, aquele que cria a lei para instituição de tributos não detém a permissão de atuar fora do âmbito de competência, o que foi previsto pela norma constitucional. Além disso, também deverá respeitar os limites determinados pelos princípios constitucionais.

Ao analisarmos a técnica de repartição de competência adotada pelo constituinte originário, percebemos que se trata de uma repartição rígida e exaustiva. Nesse sentido, no tocante aos impostos, foi preceituado de maneira privativa no art. 153, CF os de competência da União (II, IE, IR, IPI, IOF, ITR e IGF), no art. 155 aqueles que são de competência dos Estados e Distrito Federal (ITCMD, ICMS e IPVA), por fim, no art. 156 os de competência Municipal (IPTU, ITBI e ISSQN).

Tal técnica proíbe que os entes instituem ou até mesmo cobrem os tributos que não são da sua competência, por exemplo, o ICMS-comunicação (tributo que será estudo nesse trabalho), que é de competência Estadual, não podendo, assim, a União tributar os serviços de comunicação.

No que tange à competência concorrente, o artigo 24, CF outorga a possibilidade da União, Estados e Distrito Federal em criar normas sobre o direito tributário. Nesse sentido, cabe à União estabelecer as regras gerais, enquanto o Estado e Distrito Federal exercem a competência suplementar de acordo com o §§1° e 2°.

Por fim, em relação à competência residual, ficou à disposição da União a faculdade de criar outros impostos mediante lei complementar, desde que não sejam cumulativos e não possuam base de cálculo ou fato gerador próprios de impostos. Há uma exceção à regra, que é a possibilidade de instituição de impostos extraordinários

⁶ MELLO, Celso de. **Excerto Medida Cautelar em ADI. 2.667/DF, rel. Min. Celso de Mello.** Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 12 mar. 2004

no caso de guerra externa ou sua iminência. Nesse caso, a União poderá instituí-los compreendidos ou não, na sua competência tributária.

1.3. Norma de incidência tributária

Ao exercer a competência legislativa atribuída pela Constituição Federal, temos a norma instituidora do tributo que, segundo Paulo de Barros Carvalho, denomina-se regra matriz de incidência tributária. Ao se apresentar os requisitos indispensáveis em evidência, temos, de forma mais clara, a mensagem normativa do legislador. Por essa razão, a compreensão dos critérios nos auxilia na análise da tributação.

Geraldo Ataliba⁷ estudou os aspectos da norma de incidência tributária, que serão abordados a seguir. O primeiro deles é a hipótese de incidência que, segundo o autor, é a hipótese da lei tributária, posto que, trata-se de uma descrição genérica e abstrata de um fato que está contido em um ato legislativo, ou seja, mera previsão legal.

O autor também apresenta o aspecto pessoal ou subjetivo, que mostra quem são os sujeitos da obrigação tributária que fará com o que o fato imponível ocorra. Os sujeitos da obrigação tributária podem ser ativos, nesse caso, a sua escolha é discricionária, no entanto, em razão do princípio da destinação pública dos tributos, é necessário que seja uma pessoa política.

Com relação ao sujeito passivo, não há discricção, ou seja, basta que ocorra o evento tributável, por exemplo nos impostos (art. 145, §1º, CF), em que o sujeito passivo demonstra determinada capacidade contributiva ao praticar um fato imponível que o trará determinado proveito econômico, seja na compra ou venda de um imóvel ou aquisição de um veículo, por exemplo.

O fato imponível, segundo Ataliba (2000), “é um fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde à ‘imagem abstrata’”. Aqui temos um sujeito ativo e passivo que já está determinado, bem como a ocorrência, modo, local e objetivo. Essa é a razão pela qual não deve ser confundido com a hipótese de incidência que é, como exposto anteriormente, uma descrição genérica e hipotética de um fato, não havendo sujeito passivo e ativo determinado.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000.

Quanto ao aspecto temporal, com relação a essa característica ela pode ser implícita ou explícita. Assim, o legislador estabelece, de forma discricionária o momento que será considerado consumado o fato no mundo exterior (fato imponible), no entanto, essa discricionariedade do legislador não é ilimitada. A Constituição Federal no art. 150, III, a, apresenta o princípio da irretroatividade, que impede a cobrança de tributos anteriormente ao acontecimento completo do fato.

O aspecto espacial abordado por Geraldo Ataliba indica o lugar que ocorreu o fato imponible, tratando-se de um aspecto de grande relevância, pois cada lugar possui um tipo de tributo, alíquota, base de cálculo, dentre outras características. Além disso, esse aspecto também abrange o próprio local físico, por exemplo, quando a lei menciona estabelecimento ou filial. Por outro lado, temos o aspecto material, que segundo Ataliba (2000) “dá a verdadeira consistência da hipótese de incidência”. Nele temos o que seria o fato jurídico, por exemplo, patrimônio, renda, prestação de serviços e circulação de mercadorias.

Por fim, temos a base imponible e alíquota, com relação à base imponible – conhecida como base de cálculo –, que é a fixação pelo *quantum debetur* de cada obrigação tributária. Nesse sentido, Geraldo Ataliba ressalta que a:

Base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária (ATALIBA, 2000, p. 110, *apud* Barreto, 1987, p. 39 - 40).⁸

No que tange à base de cálculo, temos um importante binômio: hipótese de incidência x base de cálculo, posto que, a tipologia tributária é definida por ser de suma importância a sua análise para que se conheça a estrutura do tributo em questão. Por fim, temos a alíquota que irá incidir quando e caso ocorra o fato imponible que gera a obrigação tributária.

Explanados os aspectos da norma de incidência tributária estudados por Geraldo Ataliba, devemos ressaltar que, na regra-matriz de incidência tributária, apresentada pelo excelentíssimo Professor Paulo de Barros Carvalho, esses aspectos obtiveram um novo nome e foram expostos na estrutura formal da norma jurídica em sentido estrito, que é representada por D [H (f) R (S' (V, O, P) S'')]⁹, tendo no

⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 110

⁹ (f) é o fato que ocorre em determinado espaço e tempo no qual o sujeito ativo (S') fica obrigado (O), vedado (V) ou permitido (P) a realizar determinada conduta em face do sujeito passivo (S'').

antecedente os critérios material, temporal e espacial e no conseqüente os critérios pessoal e quantitativo. Faz-se mister ressaltar que o preenchimento desses critérios não ocorre de forma sequencial ou cronológica, podendo acontecer de forma simultânea ou até mesmo um antes do outro.

Sabemos que a norma que cria tributos é geral e abstrata, pois se dirige a um número indeterminado de pessoas e prevê, na sua hipótese de incidência, características dos fatos da vida que se pretende tributar. Por outro lado, no conseqüente se tem o mandamento de levar o dinheiro que é arrecadado, quando realizada a hipótese, para os cofres públicos, conforme o art. 3º do CTN¹⁰.

1.4. Limitações ao poder de tributar

As limitações ao poder de tributar são, segundo Regina Helena da Costa¹¹, “expressão do poder político, consequência do *jus imperium* do Estado”

Elas estão divididas em repartição de competências tributárias, que é uma forma de limitação, dado que a Constituição Federal define quais serão os tributos criados pelas pessoas políticas, princípios constitucionais que também estão previstos na Lei Maior, sendo os principais o da legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade, capacidade contributiva e não confisco. Sendo assim, são uma forma de limitação, pois demonstram como deverá ser exercida essa competência tributária.

Por fim, as imunidades se caracterizam pelas vedações à competência tributária, sendo aplicadas em situações específicas trazidas no texto da Constituição Federal. Segundo Aliomar Baleeiro¹², ela é uma regra de incompetência e obsta o exercício da atividade legislativa.

1.4.1. Princípios

Por se tratar de um objeto cultural proveniente da criação do homem e que, por consequência, carrega os valores que norteiam a sociedade que mudam de acordo

¹⁰ **Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

¹² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

com a evolução social, o direito pode ser analisado sob a ótica do construtivismo lógico-semântico.

Em um ordenamento jurídico, um dos fatores mais importantes tange aos princípios, pois reforça a unidade do sistema, de forma a guiar o destino das normas jurídicas. A maior parte dos princípios não preveem condutas, mas o fim, por exemplo, os princípios da administração pública, norteiam os órgãos e devem ser seguidos somente pela administração pública.

A palavra princípio vem do latim, *principii*, que significa origem, raiz. Sendo assim, essa é a base da construção de todo um sistema jurídico e, ao ofender-se um princípio, se está ferindo todo o sistema.

Celso Antônio Bandeira de Mello¹³ nos apresenta uma definição clara do que são os princípios:

Princípio – já averbamos alhures – é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e sentido e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Nesse sentido, é possível afirmar que os princípios se tratam de normas de maior hierarquia e orientam a aplicação e interpretação das demais normas e pela sociedade. Nesse sentido, Geraldo Ataliba dispõe:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências¹⁴.

Os princípios não devem ser confundidos com as regras, essas devem ser seguidas exatamente como foram prescritas e são mais objetivas, enquanto os princípios são os valores que são almejados em uma determinada sociedade. Sendo assim, muitas vezes apontam a finalidade, no entanto, não são raras as vezes em que os princípios se mostram como “regras”. No entanto, nesses casos, a sua aplicação irá variar de acordo com a situação concreta.

¹³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 51

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 34

Explanado o que são princípios, agora veremos os específicos na seara tributária

1.4.1.1. Princípio da legalidade e anterioridade

O princípio da legalidade teve origem no século XIII, quando o rei João Sem-Terra assinou a Magna Carta de 1215, que assegurava a criação de tributos desde que possuíssem aprovação do parlamento.

O princípio da legalidade possui uma forma genérica, que está prevista no art. 5º, II, CRFB/88, que garante, mesmo que indiretamente, a soberania dos cidadãos, que estão representados pelos políticos eleitos, de forma a gerar um freio na atividade estatal, de modo a garantir direitos individuais.

Por outro lado, temos a legalidade estrita, que está prevista no art. 150, I e dispõe que é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Município a exigência ou majoração de tributos sem lei¹⁵.

Sendo assim, somente poderá ser criada uma regra-matriz de incidência tributária ou majorar os tributos já previstos no ordenamento jurídico pela lei, que deverá ser aprovada no Congresso Nacional. No entanto, tal exigência formal não é um fim em si. Quando se trata de matéria tributária, a lei deverá observar três funções, a primeira é a formal e será apresentada por uma lei. A segunda é a material, que corresponde à tipicidade tributária, que significa que a lei deve conter os elementos que configuram a obrigação de pagar tributos e, por fim, a vinculativa, que obriga a Administração Pública a realizar a cobrança dos tributos.

Vale ressaltar que os requisitos exigidos acima também devem ser verificados quando da concessão de subsídios, crédito presumido, anistia ou isenção, sem prejuízo do previsto no art. 155, §2º, XII, g, CF.

Apesar da lei ordinária ser a regra no direito tributário, aqui temos as leis delegadas e medidas provisórias que possuem força de lei ordinária. Excepcionalmente essa regra é mudada, sendo exigida lei complementar quando há casos de criação ou modificação de empréstimos compulsórios (art. 148, CF),

¹⁵ **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

impostos sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF) e impostos e contribuições sociais residuais da União (art. 154, I e 195, §4º, CF).

Há também uma certa mitigação do princípio da legalidade – mitigação, pois esses impostos possuem o condão de regular o comércio e a indústria - quando se trata dos tributos de natureza extrafiscal, previsto no art. 153, §1º, CF, que evidencia a alteração das alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto de Importação, Imposto de Exportação e Imposto sobre Produtos Industrializados e CIDE - Combustíveis (art. 177, § 4º, I, b, CF). Isso se dá pela medida provisória, desde que observado os limites estabelecidos em lei.

Antes de adentrarmos na análise do princípio da anterioridade, devemos lembrar que, atualmente, no nosso ordenamento jurídico, não há mais a previsão da anualidade. Hoje em dia, para que uma lei que instituiu ou majorou tributos seja aplicada, é suficiente que ela seja publicada antes do início do exercício financeiro subsequente, não sendo mais necessária a autorização específica em lei orçamentária.

O princípio da anterioridade tem como intuito a implementação do sobreprincípio da segurança jurídica para que o contribuinte não seja surpreendido com uma exigência tributária não esperada. Tal princípio está dividido em anterioridade ao exercício ou genérica, que está prevista no art. 150, III, b, CF e a nonagesimal, prevista no art. 195, §6º, CF.

A anterioridade prevista no art. 150, III, b, CF veda que os entes exijam os tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou majorou. Isso está ligado à anterioridade genérica, pois está vinculada à noção de exercício financeiro.

Em relação à anterioridade nonagesimal, diferentemente da genérica, não está vinculada ao exercício financeiro, mas à possibilidade do contribuinte se organizar para o pagamento da exação. Além disso, essa é uma forma de proteção ao contribuinte de qualquer modificação que torne o tributo mais oneroso. A anterioridade nonagesimal, também conhecida como noventena, aplica-se às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

Em relação aos tributos referentes à prestação de serviços de telecomunicação, aplica-se a regra geral da anterioridade.

1.4.1.2. Princípio da Irretroatividade

Esse princípio constitucional também é decorrência da segurança jurídica, que pode ser observado ao realizar a leitura do art. 5º, XXXVI, CF que dispõe que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Sendo assim, a lei deve produzir efeitos para o futuro.

No direito tributário, esse princípio está previsto no art. 150, III, a, CF, que veda a cobrança de tributos, pelos entes públicos, dos fatos geradores que ocorreram antes do início da nova lei que criou ou aumentou uma determinada exação.

De forma excepcional, o art. 106 do Código Tributário Nacional prevê o mesmo instituto do direito penal que é a retroatividade da lei benéfica ao sujeito passivo. Sendo assim, havendo uma lei que reduz determinadas penalidades ou deixa de definir certas infrações, ela retroagirá para beneficiar aquele determinado sujeito.

1.4.1.3. Princípio da não cumulatividade

Esse princípio tem como intuito evitar que ocorra o efeito cascata dos tributos que acompanham a cadeia produtiva, de modo a garantir um preço menor para o consumidor de determinado produto ou serviço.

A Constituição Federal elenca os tributos que não são cumulativos e que possuem características próprias, sendo eles o ICMS, objeto de estudo desse trabalho, que possui previsão constitucional dos casos de isenção ou não incidência e o IPI, que possui grande discussão em relação às operações isentas, não tributadas e com alíquota zero.

Com relação ao PIS e COFINS, até 2003, eles eram cumulativos. No entanto, o legislador à época entendeu que isso estava onerando o consumidor, contudo, a legislação não atendeu o previsto na Constituição, a não cumulatividade por setores, e gerou uma certa confusão.

1.4.1.4. Princípio da isonomia tributária, capacidade contributiva e não confisco

O princípio da isonomia se fundamenta no art. 150, II da Constituição Federal, e proíbe que os entes tratem desigualmente os contribuintes que estejam na mesma equivalência tributária. Obviamente, esse princípio possui algumas exceções, por exemplo, nos casos de isenções e imunidades.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva, ele tem como base o artigo 145 da Constituição Federal, que prevê que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Esse princípio, segundo Roque Antonio Carrazza, baseia-se no princípio da igualdade e ajuda, no campo tributário, a atingir os ideais republicanos¹⁶.

Por fim, o princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV da Constituição Federal, veda a União, Estados, Municípios e Distrito Federal a utilização dos tributos como forma confiscatória, tendo em vista que a própria Constituição garante o direito à propriedade. Sendo assim, é proibida a apropriação de bens pela via da tributação abusiva. Vale ressaltar que, assim como outros princípios citados, esse também possui uma exceção, que é em casos do exercício do poder de polícia pelo Estado, por exemplo, o IPTU progressivo.

1.4.2. *Imunidades*

Dentro da competência tributária temos a imunidade tributária, que é uma forma de balizar a competência para a cobrança de tributos, estando prevista de forma expressa na Constituição Federal. Além disso, ela é delimitativa, ou seja, apresenta uma regra de incompetência dos entes, de modo a impedir que haja o exercício de uma atividade legislativa do ente.

A autora Regina Helena Costa¹⁷ considera as imunidades como uma exceção ao princípio da generalidade da tributação. Sendo assim, em casos excepcionais, o sujeito ao realizar o fato gerador, que, em tese, ensejaria a cobrança de um determinado tributo, não irá ocorrer, pois a Constituição Federal proíbe a incidência.

Não se deve confundir imunidade com isenção, dado que essa ocorre no plano infraconstitucional, pela lei ordinária. Além disso, a Carta Magna nos apresenta vários tipos de imunidades, sendo um referente às telecomunicações, prevista no art. 155, §3º da Constituição Federal que dispõe:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

¹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**

Esse artigo prevê a imunidade nos serviços de telecomunicações, que é o assunto abordado neste trabalho, somente para outros impostos que não o ICMS-Comunicação. Há quem entenda pela inconstitucionalidade de duas intervenções contributivas que foram criadas antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, que abrangem o setor das telecomunicações, o FUST e o FUNTTEL.

2. ART. 109 E 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - A RELAÇÃO ENTRE DIREITO PÚBLICO E PRIVADO

O Código Tributário Nacional apresenta o liame entre o direito público e o direito privado, no artigo 109. Sendo assim, segundo Luciano Amaro¹⁸:

O que se dá é que, no direito privado (ou às vezes, em determinado setor do direito privado), atuam certos princípios, ora visando à proteção de uma das partes no negócio, ora fazendo atuar certa presunção, ora indicando critério de interpretação, ora cominando pena de nulidade, ou ensejando anulabilidade; o setor do direito do trabalho é rico de preceitos tuitivos, informados pelo princípio que protege o hipossuficiente e que direciona os efeitos das relações trabalhistas. Ora, no direito tributário, não são invocáveis tais princípios (cuja aplicação se exaure no plano do direito privado) para o efeito de regular a relação jurídico-tributária entre o Fisco e o partícipe da relação privada que seja eleito como sujeito passivo pela lei tributária.

Não obstante tais princípios comandem a definição dos efeitos jurídicos privados, as consequências tributárias (efeitos jurídicos tributários) são determinadas sem submissão àqueles princípios. Assim, por exemplo, o aderente, num contrato de massa, desfruta de uma posição legalmente privilegiada no plano do direito privado (no sentido de que o contrato deve, em regar, ser interpretado a seu favor), mas não goza de nenhuma vantagem perante o Fisco, no que respeita a definição dos efeitos tributários oriundos daquele negócio do mesmo modo, o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo polo passivo venha a ocupar. A definição dos efeitos tributários oriundas daquelas situações faz-se com abstração de considerações privatistas, cuja aplicação se esgota na definição da categoria jurídica de direito privado, não obstante ela seja 'importada' pelo direito tributário e venha a irradiar neste setor, outros efeitos, além dos que possa ter produzido na sua província de origem (AMARO, 2007, p. 219).

Nesse sentido, temos o artigo 110, do Código Tributário Nacional, complementando o artigo 109, dispondo que

a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 1966).

Nessa mesma toada, há uma decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ressaltando que no âmbito do direito tributário há possibilidade de atribuir efeitos particulares aos assuntos referentes ao direito privado, desde que não altere conceitos ou princípios:

PROCESSO CIVIL - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - ICMS
 – COMPENSAÇÃO - PRECATÓRIO - HOMOLOGAÇÃO JUDICIAL -
 REQUISITO DA LEGISLAÇÃO LOCAL - ART. 170 DO CTN.º

1. Segundo sedimentada jurisprudência desta Corte, compete à legislação local estabelecer o regramento da compensação tributária, ainda que para fins do art. 78, § 2º do ADCT.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 219

2. O Direito tributário não pode alterar o conceito da cessão de crédito, mas pode lhe atribuir efeitos próprios na seara tributária, inclusive dispondo sobre requisitos de validade da cessão.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1228671 / PR, julgado pela Segunda Turma do STJ em 20/04/2010) (BRASIL, 2010).

3. CONSIDERAÇÕES GEAIS ACERCA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Antes de adentrarmos no estudo do ICMS-Comunicação é de suma importância entender o conceito de telecomunicação e comunicação, pois tais conceitos serão utilizados no decorrer do trabalho e para que sejam corretamente aplicados no âmbito tributário.

Como já citado anteriormente, o direito tem como fonte principal a linguagem, seja para instrumentalizar políticas ou para resolver conflitos. Nesse sentido, é necessário que o aplicador do direito compreenda a linguagem¹⁹.

Segundo o dicionário Michaelis, a comunicação é o “ato que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre o transmissor e o receptor, através da linguagem oral, escrita ou gestual, por meio de sistemas convencionados de signos e símbolos” e continua “transmissão de informações de um ponto ao outros, usando-se sinais sem fios ou ondas eletromagnéticas”²⁰.

Com relação ao vocábulo telecomunicação, Michaelis, estabelece que é a “comunicação a distância, que compreende telefonia, telegrafia, televisão, satélites, etc”, sendo as telecomunicações “um conjunto de meios”.

Ao analisar os vocábulos, nota-se que a comunicação é um fator inerente e necessário ao ser humano. Durante toda a história do ser humano, até os dias atuais, houve inúmeras formas de comunicação à distância, as primeiras e mais conhecidas foram os sinais sonoros, que eram realizados por sons e fumaça. Com o decorrer do tempo, o homem foi aperfeiçoando essa comunicação, até que surgiu a eletricidade, que impulsionou a criação de outros meios de comunicação, como o telégrafo, televisão, telefone e satélites.

Na Constituição Federal, o vocábulo comunicação vai no sentido de informação e expressão, como podemos observar ao realizar a leitura do art. 5º, inciso IX.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 235

²⁰ MICHAELIS. Moderno dicionário da língua portuguesa. **Comunicação**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>. Acesso em: 08 maio 2021

Sendo assim, podemos observar que, mesmo se tratando de transmissão de mensagens de forma unilateral, a Carta Magna apresenta as manifestações de ideias e pensamentos por qualquer meio e tal direito fundamental compreende tanto o acesso as informações quanto a enunciação delas.

Ainda na Constituição Federal, o título VIII, que trata da Ordem Social, e no artigo 220, apresenta que a comunicação social que é garantida mediante a manifestação de pensamento, criação, expressão e informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não poderá sofrer restrição. Em seguida, o parágrafo primeiro dispõe que nenhuma lei poderá conter dispositivo que cerceie o direito à liberdade de informação jornalística plena, em qualquer veículo de comunicação.

Posto isso, é possível concluir que no âmbito constitucional, a palavra comunicação vai no sentido da liberdade de acesso a todas as informações.

Referente às telecomunicações, a Constituição Federal, no seu artigo 21, XI, apresenta a forma como serão prestados os serviços de telecomunicação por terceiros, determinando, inclusive, a instituição de um órgão regulador, que atualmente conhecemos como Anatel, e uma lei para dispor a organização desses serviços, que foi efetivada por meio da Lei Geral de Telecomunicações. Aqui podemos observar que a expressão telecomunicação tem como referência a comunicação em massa.

3.1. Evolução legislativa e conceitos

A Constituição Federal de 1988 inovou ao trazer a concessão para a instituição de imposto sobre prestação de serviços de comunicação. Anteriormente, na Constituição de 1946 foi inserida a emenda constitucional 18/65, que outorgava competência à União e aos Municípios para tributarem serviços de comunicação, desde que atendessem as exigências previstas em lei complementar. No ano seguinte, foi instituído o Código Tributário Nacional, que no artigo 68 previu:

Art. 68. O imposto, de competência da União, sobre serviços de transportes e comunicações tem como fato gerador:

[...]

II - a prestação do serviço de comunicações, assim se entendendo a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território.

Sendo assim, ressalvada a comunicação ocorrida nos limites territoriais dos Municípios, cabia, à época, à União tributar essa prestação de serviços. Com relação à prestação de serviços de comunicação, é necessário destacar que o inciso II, do artigo supracitado, entende como comunicação a transmissão e o recebimento de mensagens escritas, faladas ou visuais por qualquer processo. Sendo assim, não é apenas a transmissão, mas, também o recebimento.

O ISTC – imposto sobre serviços e transporte de comunicação – foi instituído pelo Decreto-lei nº 2.186/84, que era de competência da União e tinha como hipótese de incidência a prestação de serviços de telecomunicação, que eram destinados ao uso público.

Na Constituição de 1967 e de 1969, a divisão das competências para tributar permaneceram as mesmas, ressalvado os casos dos serviços que sofrem incidência do ISS, que deveriam ser definidos por intermédio da lei complementar.

Em relação aos serviços de comunicação de natureza específica municipal que estavam previstas nas Constituições de 1946 e 1967, elas somente passaram a existir com o advento da Lei Complementar nº 56/87, que inclui o item 98 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406/68. Tal item aborda as comunicações telefônicas entre aparelhos dentro de um mesmo município.

Com a instituição da Constituição de 1988, há uma mudança nessa delegação da competência tributária, passando para os Estados e Distrito Federal a instituição de tributos sobre a prestação dos serviços de comunicações.

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;

Sendo assim, a Constituição Federal exigiu a edição de uma lei complementar, como é possível observar ao realizar a leitura do art. 155, §2º, XII da Constituição Federal. Tal lei não foi editada de maneira rápida, o que ocorreu somente em 1996, e o legislador possibilitou que enquanto essa lei não existisse, era possível a regulamentação pelo Convênio de ICMS.

Em 1988, instituiu-se o Convênio ICMS 66/88, que estabeleceu a primeira hipótese de incidência para o ICMS-Comunicação no seu artigo 2º, sendo a “geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de

comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior”.

Essa hipótese de incidência passou a ter um outro conceito, que foi apresentado pela Lei Complementar n° 87/96, conhecida como Lei Kandir, que dispõe:

Art. 2° - 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;

Sendo assim, é possível concluir que o legislador ordinário pretende tributar qualquer meio de comunicação que for colocado à disposição a um terceiro.

Com relação aos conceitos doutrinários, de forma unânime entre os doutrinadores, compreende-se que há a tributação da prestação de serviços decorrente de determinado negócio jurídico e não em relação à comunicação.

No entanto, as divergências doutrinárias surgem quando vem à baila a necessidade, ou não de um terceiro, que não participe da relação comunicativa, mas oferece meios de forma onerosa para que ocorra a hipótese de incidência do ICMS. A maioria da doutrina entende que, a necessidade de um terceiro, que não participa da relação comunicativa, é indispensável para a exigência do imposto.

Helenilson Cunha Pontes²¹ adota uma posição relativamente ampla, consolidando que para que ocorra a incidência do ICMS-Comunicação, basta que uma mensagem seja enviada ou recebida. Sendo assim, qualquer veículo, meio ou canal que torna possível a relação comunicativa²² será tributado.

Em relação ao termo “prestação de serviços”, a maior parte da doutrina entende que é necessário, além do fornecimento dos meios para a comunicação, a comunicação efetiva, ou seja, não bastando toda a infraestrutura. Nesse sentido, segundo Carrazza (2012) “é necessário também que a comunicação se complete, porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contração do serviço”.

A maioria da doutrina entende que os meros atos preparatórios sofrem a incidência do ICMS-Comunicação. Além disso, exige-se que haja bilateralidade para que ocorra a comunicação de forma efetiva.

²¹ PONTES, Helenilson Cunha. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. *In*: SCHOUREI, Luís Eduardo (org). **Internet**: O Direito na Era Virtual, Rio de Janeiro: Forense 2001. p. 350

²² A relação comunicativa é o intercambio entre sujeitos, sendo indispensável a presença humana.

3.2. Competência e Imunidade

O artigo 155, inciso II da Constituição Federal, apresenta a possibilidade de os Estados e Distrito Federal de instituírem ICMS sobre operações referentes à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nesse sentido, o artigo 115, §2º da Constituição Federal evidencia a não incidência de ICMS nas operações que tenham início no exterior. Sendo assim, é possível afirmar que existe uma quarta materialidade em relação ao ICMS sobre a importação de bens, mercadorias ou serviços, aqui se englobando a prestação de serviços de comunicação²³.

Uma outra imunidade é com relação à radiodifusão, que visa desonerar a comunicação-resultado, estando prevista no art. 155, §2º, X, d da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

X - não incidirá:

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BRASIL, 1988).

Por fim, uma outra imunidade é a prevista no art. 155, II, §3º da Constituição Federal, que proíbe a incidência de qualquer imposto em serviços de telecomunicações. O termo “imposto” foi acrescentado com a Emenda Constitucional nº 33 de 2001, que substituiu a palavra tributos, de modo a acabar com a discussão relacionada à aplicação de PIS e COFINS.

3.3. Norma Tributária do ICMS-Comunicação

Como explanado anteriormente, a norma de incidência tributária se dá por três aspectos no antecedente: o material, pessoal e o temporal, bem como dois aspectos no consequente: o material e o quantitativo. Posto isso, esse item visa explicar a regra matriz de incidência tributária do ICMS-Comunicação.

²³ A exportação de serviços de telecomunicação se dá com a operadora do Brasil e a do exterior, que precisa contratar as operadoras brasileiras, para que haja a possibilidade de efetuar a chamada, isso é diferente de chamadas internacionais de usuários no Brasil, que serão tributadas normalmente.

3.3.1. Aspecto Material

Como explanado, o critério material é identificado por um verbo que descreve uma ação humana, por exemplo, auferir renda, vender mercadorias, prestar serviços, dentre outros.

O conceito de prestação de serviços de comunicação compreende: (i) o fornecimento de um canal que seja apropriado para realização a comunicação; (ii) fornecida por um terceiro, que irá disponibilizar o preço, mas não participa da comunicação e (iii) por um tomador de serviços que pode ou não realizar essa comunicação.

Devemos ressaltar que não é todo tipo de canal que irá configurar a prestação de serviços. Nesse sentido, com base no art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96, não são todas as situações que estão sujeitas à incidência do ICMS comunicação, sendo, atualmente, as de telecomunicação-magnética que estão submetidas a ela.

3.3.2. Aspecto Temporal

Aqui, temos o momento em que ocorre o fato jurídico, de modo que é possível identificar o nascimento do aspecto material, que determinará a data que gerará os efeitos para fins tributários (obrigação principal, acessória e até mesmo o prazo prescricional ou decadencial).

O art. 12, inciso VII, da Lei Complementar 87/96 determina esse aspecto temporal, que somente ocorrerá quando os serviços forem prestados

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; (BRASIL, 1996).

3.3.3. Aspecto Espacial

O artigo 11, inciso III da Lei 87/96 apresenta o aspecto espacial para a percepção de ICMS sobre os serviços de comunicação. Sendo assim, considera-se o local da operação ou prestação dos serviços: “(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 permissionária que forneça ficha, cartão, ou

assemelhados com que o serviço é pago”; “(c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador de serviços, quando prestado por meio de satélite” e “(d) onde seja cobrado o serviço nos demais casos”

Essas hipóteses supracitadas apresentam conceitos vagos, sendo necessário a interpretação com outros dispositivos previstos na Constituição Federal. Primeiramente, podemos observar que os serviços de radiodifusão sonora e de imagem são imunes, conforme previsto no art. 155, §2º, X, alínea “d”.

3.3.4. Aspecto pessoal

Os aspectos pessoais são os elementos da relação jurídica tributária, sendo composto pelo sujeito ativo e passivo. O sujeito ativo é o titular do direito de exigir a prestação pecuniária, sendo no caso do ICMS-comunicação os Estados e Distrito Federal.

Os sujeitos passivos são aqueles que, de forma geral, prestam serviços de comunicação, podendo excepcionalmente, desde que previsto em lei, ocorrer a substituição tributária, retenção na fonte ou até mesmo haver um responsável tributário.

3.3.5. *Aspecto quantitativo*

O aspecto quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota. Em relação à base de cálculo do ICMS-comunicação, esse é o valor do serviço previsto na Lei Kandir no art. 13, inciso III.

Referente à alíquota, sabemos que ela é responsável por definir o valor devido a título tributário, sendo assim, com relação ao ICMS-comunicação, as alíquotas variam em torno de 25% a 35%, devendo ser aplicadas sobre a base de cálculo.

4. CONCEITO DE CESSÃO E LOCAÇÃO DE DIREITO DE USO

A locação é um contrato pelo qual uma das partes, por uma remuneração, compromete-se a disponibilizar à outra, por um determinado período, o uso de uma coisa, prestação de serviços ou até mesmo uma execução de obra.²⁴

Tartuce (2019) apresenta três modalidades de locação: a) locação de coisas: uso e gozo de um bem infungível; b) locação de serviços: prestação de um determinado serviço e c) locação de obras ou empreitada: que possui o intuito de executar um trabalho ou obra²⁵.

Segundo o autor Caio Mário da Silva Pereira²⁶, a “locação é o contrato pelo qual uma pessoa se obriga a ceder temporariamente o uso e gozo de uma coisa não fungível, mediante certa remuneração”. Ao analisar essa colocação do autor, é possível observar que, mediante um contrato de locação, tem-se a cessão temporária do uso e gozo do objeto que está locado, ou seja, aqui temos somente a transferência da posse.

Com relação à natureza jurídica, o contrato de locação é tipicamente um contrato de trato sucessivo, pois o seu cumprimento se prolonga no tempo. Além disso é sinalagmático, ou seja, traz obrigações recíprocas, consensual, informal e não solene, oneroso, comutativo (as partes sabem quais são as prestações).

Para que ocorra o contrato de locação é imprescindível que o objeto seja infungível, móvel ou imóvel, divisível ou indivisível, corpóreo ou incorpóreo. Isso ocorre devido à própria natureza do contrato, em que o locatário deverá restituí-lo quando do final do prazo da locação.

Além disso, podemos observar que o contrato de locação não possui a característica da obrigação de fazer, ou seja, não exige nenhum esforço pessoal, o que há é somente a obrigação de dar coisa certa.

Com relação à obrigação de dar, segundo Orlando Gomes²⁷, há o interesse do credor que a coisa seja entregue, não tendo importância a atividade que o devedor precisar realizar para que haja a entrega da coisa.

²⁴ TARTUCE, Flávio. **Direito Civil**: teoria geral dos contratos e contratos em espécie. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3

²⁵ Segundo Flávio Tartuce, o atual Código Civil retirou a prestação de serviços e empreitada de espécies de locação, pois o próprio legislador o colocou após o contrato de empréstimo.

²⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil** - Contratos. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. 3. p. 229

²⁷ GOMES, Orlando. **Obrigações** - Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 47 e 48

No mesmo sentido, Maria Helena Diniz²⁸ afirma que o locatário possui a obrigação de “entregar ao locatário a coisa alugada, com as suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina” e continua “deverá entregá-la com tudo o que constituir elemento para sua fruição. Assim, o aluguel de uma casa abrange a instalação elétrica, jardim, serviço de água etc.”

Miguel Maria de Serpa Lopes²⁹ apresenta o conceito de cessão de direito de uso como:

Concebeu-se então, diferentemente da ideia preponderante no direito romano, que tal qual acontece em relação às coisas, o direito e a ação semelhantemente podem ser objetos de uma titularidade. E o ato determinante dessa transmissibilidade da obrigações denominase cessão, cujo significado, num sentido genérico, quer dizer a transmissibilidade, a título oneroso ou gratuito, dos bens e direitos e das respectivas ações; num sentido restrito, quer dizer a transferência negocial de um direito, de uma ação, ou de um complexo de direitos e de bens, com conteúdo predominantemente obrigatório, de modo que o adquirente (cessionário) deles frua igualmente como o seu primeiro titular (cedente) e exerça em face do obrigado (devedor cedido) uma idêntica posição jurídica.

Aqui podemos observar que, diferentemente da locação, em que ocorre uma transferência temporária do bem, a cessão envolve a transmissão de direitos sobre determinados bens, direitos pessoais e ações, além do objeto ser incorpóreo.

²⁸ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro** – Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. 27. ed. São Paulo: Saraiva 2011. v. 3

²⁹ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 6. ed. São Paulo: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1995. v. II

5. PROVIMENTO DA CAPACIDADE SATELITAL

5.1. História dos satélites de telecomunicações

A ideia prática de um satélite de telecomunicação surgiu pelo escritor de ficção científica (o seu livro mais conhecido é 2001: Uma Odisseia no Espaço) e oficial de radar, Arthur C. Clarke, após a segunda guerra mundial. A sua ideia original era a colocação em órbita de três repetidores de sinais, que estariam a 120° sob a linha do equador - esse artigo foi publicado na revista Wireless World.

No entanto, a ideia de comunicação por satélites apareceu pela primeira vez na década de 1870, por um artigo publicado na revista The Atlantic Monthly intitulado “The Brick Moon”, pelo escritor Edward Evertt Hale. Esse artigo, descreve o lançamento de um objeto construído por tijolos, em direção à órbita terrestre. Tal objeto ajudaria na navegação dos marinheiros mediante a transmissão de sinais em código Morse³⁰.

O primeiro satélite a ser lançado foi o Sputnik I, em 1957, pela Rússia, que produziu a primeira transmissão e recepção de sinais do espaço, enviando sinais nas frequências de 20 e 40MHz, demonstrando que era possível a comunicação de longa distância.

Em 1958, durante a Guerra Fria, os Estados Unidos lançam o Explorer, sendo o primeiro satélite artificial dos estadunidenses. No ano seguinte foi criada a NASA, que lançou o Tiros I, o primeiro satélite para serviços meteorológicos.

Em agosto 1960, a NASA, juntamente com os Laboratórios Bell – AT&T – lança o primeiro satélite destinado à comunicação, o Echo I. O projeto foi administrado por John Pierce, que começou em 1954 a estudar como colocar em prática a teoria dos satélites de comunicações. O Echo I era projetado para refletir as ondas de comunicação de forma intercontinental de rádio, televisão e telefone. Na época, foi transmitida uma mensagem de Dwight Eisenhower, então Presidente dos Estados Unidos³¹.

³⁰ BRISCOM. **A história dos satélites de telecomunicação.** Disponível em: <https://www.briskcom.com.br/a-historia-dos-satelites-de-telecomunicacoes/#content>. Acesso em: 30 maio 2021.

³¹ BRISCOM. **A história dos satélites de telecomunicação.** Disponível em: <https://www.briskcom.com.br/a-historia-dos-satelites-de-telecomunicacoes/#content>. Acesso em: 30 maio 2021.

Em 1962, com a mesma equipe da AT&T, em parceria com a NASA, foi lançado o Telstar I, o primeiro satélite a transmitir imagens ao vivo entre a Europa e América do Norte. No ano de 1964, houve o lançamento do Syncom 3, o primeiro satélite em órbita geoestacionária (GEO), que criou um sistema no qual cada região deveria ter um satélite de cobertura.

5.2. Atividade e características do provimento da capacidade satelital

Entender o funcionamento, operacionalização, provimento de capacidade e emprego dos satélites é fundamental, principalmente no contexto da prestação de serviço. De forma inicial, é possível observar que os satélites são utilizados em várias áreas, podendo atingir diversas finalidades, como, por exemplo, comunicação, localização, meteorologia, monitoramento ambiental, dentre outros aspectos que, necessariamente, não estão vinculados à prestação de serviços de telecomunicação.

Segundo disposição da ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações –, os *“satélites de comunicação são corpos artificiais que retransmitem sinais entre pontos distantes da terra, sendo um importante meio para a prestação de vários serviços de telecomunicações.”* Nesse mesmo conceito, a agência ainda dispõe que *“são instrumentos fundamentais para a universalização dos serviços”*³².

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, Carrazza (2007) entende que os satélites são uma espécie de refletor das ondas eletromagnéticas que são enviadas a Terra. Essas mesmas ondas, quando chegam no satélite, serão refletidas para a terra - aqui devemos ressaltar que não há qualquer processamento eletrônico realizado pelo satélite³³.

Para que o funcionamento do satélite ocorra de forma absoluta, ele deve estar localizado em uma das camadas concêntricas localizada ao redor da terra, ou seja, em órbita.

³² ANATEL. **Informações Técnicas.** Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalPaginaEspecial.do?acao&codItemCanal=1176&nomeVisao=Informa%EF%BF%BDdes+T%EF%BF%BDtcnicas&nomeCanal=Sat%EF%BF%BDlite&nomeItemCanal=D%EF%BF%BDvidas+freq%EF%BF%BDentes#:~:text=Sat%C3%A9lites%20de%20comunica%C3%A7%C3%A3o%20s%C3%A3o%20corpos,para%20a%20universaliza%C3%A7%C3%A3o%20dos%20servi%C3%A7os.> Acesso em: 30 maio 2021.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS Comunicação Locação de Espaços em Satélites - Não Incidência do Tributo. In: CARRAZZA, Elizaberth Nazar (Org.). **ICMS questões atuais.** São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 45

Para entender o funcionamento de um satélite é necessário analisar a sua forma de operacionalização. Essa comunicação ocorre entre as estações de telecomunicação, ou seja, as estações terrenas, que estão localizadas em dois pontos da terra e a comunicação será efetivada por transponders, que são equipamentos integrantes do satélite, podendo um satélite ser composto por dezenas ou centenas de *transponders*, que serão responsáveis pela recepção e retransmissão de sinal.

Nesse mesmo sentido, Marcelo Carvalho Rodrigues discorre que o *transponder* é um equipamento que “[...] recebe o sinal da Terra (*uplink* ou enlace de subida), o amplifica, processa e depois devolve para o planeta (*downlink* ou enlace de descida)³⁴.

Helena Taveira Torres, ao abordar a operacionalização dos *transponders*, dispõe:

[...] um satélite pode ter vários canais de operação no seu transponder, logo, com capacidade para receber e transmitir dezenas de sinais recebidos ao mesmo tempo, com frequências diferentes ou operando em distintas faixas de transmissão. Além disso, os satélites podem possuir mais de um transponder, cada um com pares de receptores e transmissores de rádio, para permitir o uso por terceiros interessados na posição de órbita do satélite e frequências atribuídas [...]³⁵.

Compreendido o funcionamento dos satélites, devemos ressaltar que a maioria dos satélites de comunicação são do tipo geoestacionários (GEO). Eles possuem esse nome pois parecem estar estacionários, ou seja, imóveis em relação a um ponto da terra, pois são colocados em órbita pela linha do equador e orbitam ao redor da terra acompanhando a mesma velocidade de rotação e direção. Isso permite que haja antenas fixas apontadas para um satélite.

Atualmente, esse espaço é dividido pela União Internacional de Telecomunicações (UIT), que o dividiu em 180 posições orbitais separadas por um ângulo de 2°. Foram pleiteados pelo Brasil 19 posições orbitais, sendo 7 destinadas para o uso de operadores brasileiros³⁶.

Exposto isso, é possível realizar a análise da atividade de provimento de capacidade de satélite, que é a disposição dos recursos referentes ao emprego e espectro radioelétrico, daquele que possui um satélite em órbita, para as empresas

³⁴ RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. ICMS sobre Provimento de Capacidade de Satélite. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Org.). **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239

³⁵ TÓRRES, Helena Taveira. **Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 220

³⁶ TELECO. **Tutoriais de Transmissão**. Disponível em: https://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialsatcom/pagina_1.asp. Acesso em: 30 maio 2021.

prestadoras de serviços de telecomunicação, de forma que ocorra o tráfego de telecomunicações, ou seja, facilita o transporte de sinais de telecomunicação pelos satélites³⁷.

Ocorrendo isso, o transporte dos sinais de telecomunicação, acontece da maneira explicada anteriormente, ou seja, há o envio dos sinais pela empresa de telecomunicação a uma estação localizada na terra, que pode se comunicar com estações terrenas ou estações espaciais pelos *transponders* localizados nos satélites em órbita.

Do exposto, podemos concluir que para que ocorra a prestação de serviços de telecomunicação, é necessária uma estrutura básica que está determinada: a) pelo satélite; b) por um centro de controle da empresa que possui o satélite e realiza as manutenções necessárias e c) por uma estação localizada na terra, que faz a conexão com as redes de comunicação³⁸.

5.3. Aspectos regulatórios da atividade

Os satélites seguem regras bem rígidas para a sua utilização, dado que tais instrumentos cobrem várias áreas do planeta, de forma a não estarem adstritos somente às fronteiras nacionais.

De forma a regulamentar os satélites, foi criada a União Internacional de Telecomunicações – UIT – em 1865, que tem como objetivo padronizar a área de telecomunicações. Atualmente, trata-se de uma entidade ligada diretamente à ONU, de forma a funcionar como uma agência especializada. Atualmente, possui cerca de 191 países como parte da agência, além de organizações do setor privado.

Essa agência está dividida em três setores: ITU-T, que é responsável pela normatização das telecomunicações, ITU-R, que gerencia as radiofrequências e orbitas dos satélites, e a ITU-D, responsável por fomentar as telecomunicações nos países que estão em desenvolvimento³⁹.

Em 1988, firmou-se o Regulamento de Radiocomunicações da União Internacional de Telecomunicações, que tinha como objetivo a criação de princípios e

³⁷ ESCOBAR, João Carlos Mariense. **O novo direito das telecomunicações**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 16

³⁸ Ibidem, p. 220.

³⁹ BRASIL, Isoc. **A União Internacional de Telecomunicações - UIT**. Disponível em: <https://www.isoc.org.br/noticia/a-uniao-internacional-de-telecomunicacoes-uit>. Acesso em: 03 jun. 2021.

regras gerais para cooperação internacional. O Brasil é signatário desse tratado, tendo o ratificado em 1988.

No Brasil, essa questão de exploração de satélites atividade de provimento de capacidade satelital em âmbito de prestação de serviços são abordadas pela Lei Geral de Telecomunicações.

Tal lei dispõe que as empresas de telecomunicações, quando realizarem os serviços mediante o emprego de satélites devem, de preferência, desde que tais equipamentos possuam condições iguais a de terceiros, usar satélites brasileiros. Para ser considerado como satélite brasileiro é necessário que mantenha estação de controle e monitoramento instalada no Brasil ou recursos tanto de órbita quanto de espectro radioelétrico que são notificados pelo país.

Caso ocorra prestação de serviços de telecomunicações por satélites estrangeiros é necessário observar o que dispõe o art. 171, LGT:

Art. 171. Para a execução de serviço de telecomunicações via satélite regulado por esta Lei, deverá ser dada preferência ao emprego de satélite brasileiro, quando este propiciar condições equivalentes às de terceiros.

§ 1º O emprego de satélite estrangeiro somente será admitido quando sua contratação for feita com empresa constituída segundo as leis brasileiras e com sede e administração no País, na condição de representante legal do operador estrangeiro.

Podemos observar que é necessária uma pessoa jurídica com sede e administração no Brasil, que será considerada representante legal desse operador estrangeiro, de modo a seguir as condições regulatória da ANTEL.

A ANTEL é o órgão incumbido para regular os critérios referentes à execução de serviços de telecomunicações que têm como meio os satélites. Além disso, como podemos observar acima, independe do local de acesso, podendo ser em território nacional ou estrangeiro. A agência também é responsável por administrar o espectro de radiofrequências, bem como o uso de órbitas, além da outorga e extinção desse direito de uso⁴⁰.

Sendo assim, a lei dispõe que para que ocorra a operação de satélites no Brasil é indispensável a realização de licitação prévia, bem como a adjudicação das frequências. Conforme o disposto em lei, aquele que vencer a licitação tornar-se-á

⁴⁰ Art. 170. A Agência disporá sobre os requisitos e critérios específicos para a execução de serviço de telecomunicações que utilize satélite, geoestacionário ou não, independentemente do acesso a ele ocorrer a partir do território nacional ou do exterior.

detentor das posições orbitais que serão notificadas pelo Brasil ou que resultem de processos de notificação da UIT⁴¹.

Com o objetivo de deixar mais clara as condições para exploração de satélites brasileiros e estrangeiros e o uso para emissão de sinais de telecomunicação conforme os tratados internacionais e a Lei Geral de Telecomunicações, foi aprovada pela ANATEL a resolução nº 220/00, que apresenta o “Regulamento sobre o Direito de Exploração de Satélite para Transporte de Sinais de Telecomunicação”.

Esse regulamento dispõe, no seu art. 9º, XV, que para que seja considerado satélite proveniente do estrangeiro é necessário que utilize os recursos de órbita, bem como o espectro radioelétrico coordenados ou notificados por outros países.

Como exposto anteriormente, para que haja operação de satélite estrangeiro no Brasil, é necessário que haja um representante legal localizado no país. Nesse sentido, o regulamento também apresenta a necessidade de indicação do representante legal, bem como a necessidade de comprometimento da capacidade satelital pelo representante indicado e a apresentação das informações técnicas do sistema do satélite de forma simplificada. Além disso, é necessário um documento expedido por órgão estrangeiro competente para tal ato, demonstrando que o uso desse serviço foi autorizado no país de origem.

5.4. Natureza Jurídica

Realizada essas considerações introdutórias em relação à forma de operação e funcionamento dos satélites, bem como a sua caracterização, é de suma importância definir a natureza jurídica, de forma a analisar se trata ou não de serviço de telecomunicação, prestação de serviços, locação ou cessão de direitos de uso, pois a definição da natureza jurídica surte efeitos no âmbito tributário.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/1996, a prestação de serviços de comunicação nada mais é do que a atividade de colocar à disposição dos usuários os meios necessários para recepção e transmissão de mensagens⁴². Sendo assim, para o autor, há a prestação de serviços quando ocorrer a intermediação do prestador de serviços com o tomador

⁴¹ Torres, Heleno Taveira. **Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 265

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 100, out. 2021.

e uma terceira pessoa, existindo, então, um canal de comunicação. Sendo assim, ocorrendo tal intermediação, há efetiva prestação de serviços.

Seguindo esse raciocínio, Aires F. Barreto nos apresenta que para que haja a incidência tributária sobre a prestação de serviços de comunicação, é imprescindível que a atividade prestada seja o tráfego de comunicação.

Nesse sentido, conforme o conceito de capacidade satelital, já explanado anteriormente, nos termos do art. 9º, inciso XI, da Resolução 220/00 da AANATEL, essa atividade diz respeito aos recursos de órbita e espectro radioelétrico às prestadoras de serviços de telecomunicações.

Posto isso, é possível concluir que a intermediação de comunicação entre o emissor e receptor é necessária, visto que essas atividades isoladas não estão aptas a realizar a comunicação. Sendo assim, pode-se concluir que se trata de uma prestação de serviço. Nesse sentido, segundo Roque Antônio Carrazza, para que esteja configurada a prestação de serviço de comunicação, é necessário que haja determinado o emissor e receptor, existindo bilateralidade da relação e a onerosidade vinculada a essa intermediação⁴³.

A relação contratual firmada entre as exploradoras de satélites e as empresas de telecomunicação para o provimento da capacidade satelital não deve ser confundida com relação de prestação de serviço, posto que as empresas de telecomunicações são responsáveis pelo *uplink* e *downlink* dos sinais até os satélites que se encontram em órbita. Sendo assim, aqueles que exploram os satélites não possuem meios para identificação das localidades de onde serão realizados os envios e recebimentos de sinais, além disso, também não são responsáveis por essa subida e descida.

O fornecedor do satélite está subordinado somente ao fornecimento da capacidade satelital e manutenção das frequências contratadas, bem como a manutenção do equipamento, não havendo atividade humana, que é um dos requisitos principais para que haja a configuração da prestação de serviços, por parte do provedor e do satélite.

Conforme o art. 9º, inciso XI da Resolução da ANATEL nº 220/00, já citado anteriormente, é possível observar que há certa diferença entre atividade de prestação de serviços de telecomunicação e provimento de capacidade satelital. Essa assertiva

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 178

é confirmada ao analisarmos o art. 60º, parágrafo 1º da Lei Geral de Telecomunicações, juntamente com o artigo 2º do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações previsto na Resolução 73/98, que estabelecem que o serviço de telecomunicação é um conjunto de atividades que disponibilizam a telecomunicação que nada mais é que a transmissão, emissão ou recepção seja por fios, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético de símbolos, caracteres, sinais, imagens, sons ou informações de qualquer natureza⁴⁴.

No mais, o artigo 3º, inciso I, da Resolução da ANATEL nº 73/98 apresenta, de forma expressa, que não constitui serviço de telecomunicação o provimento da capacidade de satélites.

Em âmbito doutrinário, Leonor Augusta Giovine Cordovil⁴⁵ demonstra que a atividade de provimento da capacidade satelital não compreende a definição de prestação de serviço de telecomunicação, pois a autorização para as empresas explorarem a capacidade satelital não é concedida pela ANATEL. Nesse sentido, a Resolução nº 220/00 prevê que a prestadora de serviços de telecomunicações e exploradora de satélites são pessoas jurídicas distintas, prestando serviços diversos. Nesse sentido, segundo Cordovil (2005):

Os serviços de telecomunicações compreendem [...] o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicações. Excluem-se desses serviços, por determinação do art. 3º da Resolução n.º 73, de 15 de novembro de 1998, o provimento de capacidade de satélite e a atividade de habilitação ou cadastro de usuário, e de equipamento para acesso a serviço de telecomunicações, bem como os serviços de valor adicionado, que constituem as atividades que acrescentam utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações (serviço 0900, por exemplo). Conforme se pode depreender desses conceitos, o significado de telecomunicações passa pela análise de seu conteúdo (símbolos, caracteres, sinais, sons, imagens e informações) e do meio utilizado (fio, radioeletricidade e satélite).

Demonstrado que não é possível a prestação de serviços por meio do provimento da capacidade satelital, é necessário entender que não resta resumida em comunicação a relação jurídica que ocorre entre o prestador de serviços de telecomunicação e o provedor da capacidade satelital.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ CORDOVIL, Leonor Augusta Giovine. **A intervenção Estatal nas Telecomunicações**: A visão do Direito Econômico. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 105 - 106

O contrato estabelecido entre a exploradora de satélites e a empresa de telecomunicações, tem como intuito fornecer a capacidade do satélite, que nada mais é do que a possibilidade de recepção e transferência de dados que serão enviados por aquele que presta o serviço de telecomunicação. Sendo assim, essa relação de comunicação que ocorre nessa via – o acesso à órbita ou da posição orbital – não resulta de alguma atividade que é prestada pelo operador de satélite. Desse modo, é possível afirmar que não há relação de comunicação entre a provedora de satélites e a empresa de telecomunicação.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôres⁴⁶ afirma

A relação jurídica existente entre a operadora de telecomunicações e a exploradora do satélite diz respeito não a uma relação de comunicação, mas a algo distinto, a contratação de capacidade satelital para prover o alcance do sinal, com rapidez e eficiência, à outra rede que pretende vir acessada, visando a atender aos seus usuários nas eventuais solicitações.

Somente a estação terrena (a) tem acesso à rede de telecomunicações de origem dos sinais (a1). Desta, os sinais partem em direção ao satélite (b), conforme a localização em órbita certa e previamente contratada; o que, após decodificação do sinal recebido pelo satélite e necessária amplificação, permite a transmissão dos mesmos dados, voz ou imagem, para que estes possam chegar ao ponto de estação terrena (c) situado no campo de cobertura designado, com acesso a outra determina 'rede' de telecomunicações (c1), para entrega do 'tráfego entrante'. Desse modo, serviço de telecomunicação realiza-se, concretamente, entre 'a1' e 'c1', entre ambas as redes, portanto, a partir das estações terrestres de contato com o satélite, geralmente administradas pela operadora de satélites, mas nunca entre operadoras de satélites e usuários diretos, salvo nos casos em que o satélite pertence à rede da empresa de telecomunicações.

O contrato de provimento da capacidade satelital tem natureza de locação, sendo, inclusive, confirmada pela própria ANATEL⁴⁷. Sendo assim, trata-se de locação de bens infungíveis, não configurando prestação de serviços pelos provedores de capacidade satelital, pois são atividades acessórias, que somente contribuem para as empresas de telecomunicações estabelecerem uma relação comunicacional com o usuário final.

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza⁴⁸ afirma:

[...] o que há, no caso, é a execução de uma obrigação de dar, cuja prestação consiste, como vimos, na entrega de uma coisa. Com ela não se confunde a prestação de serviços (execução de uma obrigação de fazer), dentre os quais se inscrevem os de comunicação. [...] Negócio jurídico cujo objeto é uma

⁴⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 223

⁴⁷ Informação extraída do *website* da ANATEL. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=19796&a> Acesso em: 06 jun. 2021

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 31

obrigação de dar (como, por exemplo, a locação de espaços em satélites, para empresa prestadora de serviços de comunicação), positivamente não abre espaço à tributação por meio de ICMS-comunicação.

Apesar de grande parte da doutrina entender que a relação jurídica entre a empresa provedora de capacidade satelital e a de telecomunicações seja de locação, há discussões tanto na doutrina quanto na jurisprudência, no sentido de que a caracterização é indiferente à ação humana que é gerada para manutenção, infraestrutura e funcionamento dos satélites, posto que, em último caso, representa prestação de serviços para a comercialização da capacidade⁴⁹.

O fato é que tais contratos de provimento de capacidade satelital, por ser um contrato de locação que engloba um equipamento labiríntico, abrangem, além do fornecimento da capacidade, a instalação dos equipamentos, manutenção e suporte operacional. Sendo assim, essas atividades são acessórias, não se confundindo com serviços de comunicação, justamente porque a atividade de provimento da capacidade satelital, não possui nenhuma ação humana, que é um dos requisitos para que haja a prestação de serviços.

Sendo assim, entende-se que no preço que se paga na locação da capacidade satelital são incorporados os valores referentes às atividades consideradas necessárias para o pleno funcionamento, manutenção e controle dos satélites, além dos *transponders* e riscos assumidos pelas empresas possuidoras dos satélites.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres, ressalta que “[...] os deveres de manutenção dos equipamentos, atualização de frequências, ajustes de órbitas ou qualquer outra modalidade de acréscimo ao contrato de locação de capacidade espacial em nada altera sua fisionomia”.

Com relação à cessão do direito de uso, explorada no capítulo anterior, é válido ressaltar que o objeto nesse tipo de contrato é incorpóreo, dado que ocorre uma transmissão de direito pessoal. Sendo assim, no caso da capacidade satelital não há bem imaterial.

Seguindo essa lógica, Eduardo A. de Oliveira Ramires demonstra, ao abordar a natureza do contrato de capacidade de transmissão de telecomunicação:

Há quem cogite a ideia de que a comercialização de capacidade pudesse vir a caracterizar uma espécie de licença de uso, ideia que surge da dificuldade de se compreender a natureza física da capacidade de transmissão de telecomunicações. Essa noção pressupõe a caracterização da capacidade de

⁴⁹ RAMIRES, Eduardo A. Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: Thomson IOB, 2004, p. 292

transmissão de telecomunicações como um bem imaterial, cujo uso, nos moldes da propriedade intelectual e industrial, poderia ser licenciado aos usuários. [...] O problema é sustentar a imaterialidade de um atributo fisicamente quantificável e aferível da infraestrutura da rede – sua taxa de transmissão ou capacidade de transporte de telecomunicações. [...] A capacidade de transmissão como utilidade provida pela rede não está, portanto, dissociada dos bens, equipamentos, utensílios e instalações que o compõem. Sua utilização depende do acesso do usuário especificamente a tais meios. A capacidade é um atributo da infraestrutura da rede, uma utilidade (certamente, a principal) que lhe confere valor. Depende da sua existência material o funcionamento. [...] Impossível, portanto, sustentar-se que a capacidade é um bem imaterial, eis que a sua existência depende e está indissociavelmente ligada a um suporte físico (corpus) bastante específico.

5.5. Conflito de competência ISS x ICMS

Há quem entenda que há um certo conflito de competência entre o ICMS comunicação e o ISS. Antes de adentrarmos a esse quesito é necessária uma abordagem a respeito do ISSQN.

A Constituição Federal, no seu artigo 156, inciso III, outorga aos Municípios a competência para a criação do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Esse dispositivo constitucional deixa, de forma explícita, que sofrerá a incidência desse tributo quando o serviço não estiver previsto no artigo 155, inciso II da CF/88, que é o transporte, quando abrangerem mais de um município e a comunicação, que serão tributados pelos Estados e Distrito Federal. Além disso, o artigo também apresenta a expressão “definidos por lei complementar”. Nesse sentido, Aires F. Barreto⁵⁰ dispõe:

Assim, a regra é a competência municipal; exceção é a estadual. É mais lógico requerer-se norma para definir a exceção do que para definir a regra, especialmente quando a regra está tão clara no próprio Texto Constitucional (art. 156, III). É da técnica legislativa corrente que o geral, o abrangente ‘qualquer’ – por ser universal – não requer definição, a não ser delimitativa, como é o caso. Daí ser lógico que ‘definidos’ serão os serviços tributáveis pelos Estados.

Nesse sentido, foi elaborada a Lei Complementar nº 116/2003, que regula o imposto sobre prestação de serviços de qualquer natureza. Segundo essa legislação, o ISS “tem como fato gerador a prestação de serviços constante na lista anexa, ainda que não constituam como atividade preponderante do prestador”.

Em relação à base de cálculo e alíquota, os artigos 6º e 8º da LC 116/03 dispõem, respectivamente, que a base de cálculo do ISS será o preço do serviço e a alíquota será de 5%. Além disso, é válido ressaltar que o imposto será devido no local do estabelecimento do prestador ou, caso não haja estabelecimento, no local do

⁵⁰ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 40

domicílio. No entanto, a lei apresenta, de forma excepcional, as hipóteses nas quais o ISS será devido no local da prestação de serviços.

Essa lista anexa apresenta uma série de serviços que sofrem a incidência do ISS. No entanto, há uma certa discussão a respeito do caráter taxativo ou exemplificativo dessa lista. Contudo, na doutrina e jurisprudência prevalece o caráter taxativo⁵¹, sendo assim, os serviços não constantes no anexo não poderão ser tributados.

No que tange à sujeição passiva do ISS, o artigo 5º da Lei Complementar 116/03 dispõe que será o prestador do serviço o sujeito passivo da relação. Entretanto, aqui temos uma exceção prevista no artigo 6º do mesmo diploma legal, que possibilita aos municípios, desde que feito pela lei, a atribuição expressa da responsabilidade do crédito tributário à terceira pessoa que esteja vinculada ao fato gerador da obrigação, de modo a excluir a responsabilidade do contribuinte ou outorgar em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da obrigação, inclusive no que tange às multas e acréscimos legais.

Exposto isso, é possível observar que a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação é a prestação de serviços de comunicação, enquanto o ISS terá incidência em serviços que não sejam de comunicação ou transporte intermunicipal.

Também é válido ressaltar que o legislador ordinário não é autônomo para instituir o ICMS-Comunicação, posto que somente sofrerá a incidência desse tributo pessoa física ou jurídica que preste serviço, sob regime de direito privado, a terceiro e que seja de comunicação.

Nesse sentido, o CONFAZ, pelo convênio ICMS nº 69/98, estabeleceu o seguinte entendimento na 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.

Além disso, nos Convênios ICMS nº 72/06 e 81/11 incluíram a utilização de segmento espacial satelital, ficando demonstrado o entendimento de que a

⁵¹ O Pleno do STF, pelas decisões proferidas nos autos dos Recursos Extraordinários n.º 71.177, de 18 de abril de 1974, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, e n.º 77.183, de 19 de abril de 1974, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, consagrou essa postura.

capacidade satelital é considerada prestação de serviços de comunicação, como podemos ver a seguir:

Cláusula primeira [...] autorizados a reduzir ou não exigir juros e multas relativos ao não pagamento do ICMS decorrentes das prestações dos serviços de comunicação, tais como: serviços de valor adicionado, serviços de meios de telecomunicação, serviços de conectividade, serviços avançados de internet, locação ou contratação de porta, utilização de segmento espacial satelital, disponibilização de endereço IP, disponibilização ou locação de equipamentos, de infraestrutura ou de componentes que sirvam de meio necessário para a prestação de serviços de transmissão de dados, voz sobre IP (voip), imagem e internet, independentemente da denominação que lhes seja dada, realizadas até a data do termo inicial de vigência deste convênio.

Nesses dois convênios ficou autorizada a redução ou não exigência de juros ou multas referentes ao não pagamento do ICMS-Comunicação. No entanto, como sabemos, o CONFAZ não detém competência para edição de convênios com o intuito de esclarecer o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, cabendo à lei complementar realizar tal ato. No entanto, é possível o convênio, que nada mais são que atos normativos, entre os Estados e Distrito Federal, quando tiverem interesse na concessão de incentivos, isenções ou benefícios fiscais.

Nesse sentido, o convênio não poderá abarcar assuntos que não sejam referentes a isenção, benefícios ou incentivos de ICMS, por exemplo, aumento da base de cálculo. Sendo assim, caso eventual lei ordinária ou complementar ou até mesmo ato normativo disponha diversamente do previsto na Constituição Federal, será considerada inconstitucional, pois vai de encontro ao sistema de repartição de competência tributária.

Explanado isso e sabendo que o provimento de capacidade satelital possui natureza de locação de equipamentos, como foi observado no Capítulo 4, sendo uma obrigação de dar coisa certa, é possível concluir, de antemão, que não está sujeito à incidência do ISS, dado que o serviço de locação não se encontra na lista anexa.

Antes do advento da LC116/03 havia previsão na lista de serviços a “locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil”. Entretanto, a Lei Complementar 56/87 foi revogada, porém, em outubro de 2000, o pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP declarou a inconstitucionalidade da locação de bens móveis, conforme ementa abaixo:

‘RIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo

considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No voto acolhido pelo Tribunal Pleno, o Ministro Marco Aurélio expõe que a própria nomenclatura do ISS presume a prestação de serviços, o que não é encontrado na locação, pois não há prestação de um serviço. Além disso, o art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que:

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

Sendo assim, segundo o Ministro, prevalece a definição de cada instituto que é fornecida pelo direito privado, o qual não ocorre na locação pois não há esforço humano.

5.6. Jurisprudência

Com o objetivo de complementar o estudo acerca do tema, esse tópico abordará as jurisprudências dos tribunais superiores a respeito da incidência do ICMS- Comunicação.

O primeiro julgado ocorreu na primeira turma do STF em 15 de março de 2021, no qual o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento que o ICMS só poderá incidir sobre serviços de comunicação propriamente ditos, ou seja, na atividade-fim

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, ou seja, somente sobre a atividade-fim. Precedentes. 2. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015 (STF - ARE: 1246689 MG 2335256-94.2014.8.13.0024, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 15/03/2021, Primeira Turma, Data de Publicação: 18/03/2021) (BRASIL, 2021).

O recorrente alegou a violação dos artigos 146 e 155, §2º, XII da Constituição Federal e art. 34, §8º da ADCT e que a própria Magna Carta autoriza a tributação sobre o serviço de comunicação de forma ampla.

A parte alega que a Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que a base de cálculo do ICMS-Comunicação é a somatória dos valores que são cobrados pela prestadora, ou seja, o preço do serviço. Além disso, ela alega que compõe a base de cálculo a locação, acesso, adesão, ativação e habilitação, por fim, também afirma que o serviço de locação possui semelhança com a assinatura básica de telefonia, que é uma obrigação de trato sucessivo.

O Ministro Relator, Luiz Roberto Barroso, negou o provimento do recurso, de forma acertada, com base no entendimento firmado pela corte no sentido somente haverá incidência na atividade fim.

Nessa toada, o plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 572.020/DF, fixou o entendimento de que não há incidência do ICMS-Comunicação em atos preparatórios, como podemos ver a seguir:

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87/1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TÍPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares. O serviço de comunicação propriamente dito consoante previsto no art. 60, §1º da Lei nº9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003). 2. 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 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 como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. 3. A Constituição autoriza que sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao

legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexistente violação aos artigos 2º, 150, I e 155, II da CF/88. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, 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. 5. In casu, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. Ex positis, nego provimento ao recurso extraordinário.

(STF – RE 572020 DF, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 06/02/2014, Tribunal Pleno, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-199 DIVULG 10-10-2014 PUBLIC 13-10-2014).

Como é possível observar, os dois julgados abordam, de forma resumida, a posição que foi adotada no decorrer do trabalho de que meros atos preparatórios não são fatos geradores do ICMS-Comunicação.

Um outro interessante caso é o Acórdão nº 21.647 de 19 de abril de 2005, que foi julgado pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro devido a um recurso que foi interposto pela empresa Star One S.A:

ICMS – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CESSÃO DE CAPACIDADE DE SATÉLITE – APLICAÇÃO AO CASO DA NORMA DO § 6º DO ART. 11 DA LEI COMPLEMENTAR 87/96, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 102/00, AOS SERVIÇOS PRESTADOS A TOMADORES SEDIADOS EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. Incide o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação de cessão de capacidade de satélite. No tocante a serviços prestados a empresas prestadoras de serviços de Telecomunicações, não há que exigir da Recorrente o ICMS, por ser o mesmo diferido para a operação final. No caso de serviços não medidos, nas operações realizadas com tomadores situados em outra Unidade da Federação o ICMS é devido na proporção de 50% ao Estado do Rio de Janeiro (local onde está situado o prestador) e 50% ao Estado onde estiver sediado o tomador.

Nesse julgado, foi firmado o entendimento, no sentido de que há incidência do ICMS no provimento de capacidade satelital. Isso ocorre porque o serviço de comunicação, quando colocado à disposição dos usuários, caracteriza a incidência do tributo e, como pontuado pela empresa, que a cessão do uso do satélite pode ser

comparada a uma ponte, que não é válida justamente pela finalidade de possibilitar a comunicação.

Vale ressaltar que os contratos firmados entre a empresa Star One e clientes prevê, além da transmissão de sinais de comunicação pelo satélite, a realização de testes bem como o monitoramento dos serviços. Em outras palavras, a empresa se dispõe a avaliar, de forma periódica, as estações terrestres e interferências previsíveis, como interferências solares, que possam acarretar interferência na transmissão dos sinais e, caso ocorra algum problema de interrupção de sinal, haveria uma espécie de desconto.

Por fim, a organização também argumenta que se trata de uma espécie de locação, razão pela qual não haveria a incidência do ICMS-Comunicação e que ela não possuía autorização da ANATEL para prestação de serviço de telecomunicação. No entanto, os julgadores entenderam que esses argumentos não são válidos, porque, primeiramente, o negócio principal é o contrato de prestação de serviços, além disso, o argumento de não possuir autorização da agência reguladora não é válido pois se trata de serviço de comunicação e não de telecomunicação.

6. CONCLUSÃO

Como foi possível observar no decorrer deste trabalho, o provimento da capacidade satelital no que diz respeito a prestação de serviços de telecomunicações ganhou um enorme destaque no decorrer dos anos, principalmente com a transição do sinal analógico para o digital, que se deu, principalmente, em razão da globalização de forma a iniciar a Era da Informação.

Em razão desse avanço tecnológico e com o aumento da demanda pela sociedade, surgiram várias empresas especializadas em serviços de telecomunicações e que prestam serviços intermediários, como, por exemplo, o provimento da capacidade satelital.

Com o avanço tecnológico e a privatização dos serviços de telecomunicações, em 1997, o Fisco passou a observar com outros olhos a tributação, deixando de observar somente as prestadoras e passando a analisar também os contribuintes.

A Constituição Federal estabeleceu regras de competência, que são imprescindíveis para a formação do sistema tributário. Quando os entes políticos exercem a competência tributária que lhes foram concedidas, temos a norma instituidora de um tributo, que é norma geral e abstrata, composta, no antecedente, pelo aspecto matéria, espacial e temporal, que indica os eventos necessários que deverão ocorrer para que haja a tributação. No conseqüente, temos o aspecto quantitativo (composto pela base de cálculo e alíquota) e o pessoal (sujeito ativo e passivo).

Sabemos que o direito nada mais é que um objeto cultural criado pelo homem e que, por consequência, carrega valores da sociedade de cada época e, conforme esses valores vão se alterando, as leis também se alteram. Isso é observado quando analisamos a evolução legislativa no setor de telecomunicações - inicialmente não era possível imaginar a transmissão de informações via satélite.

Quando certas regras e princípios surgem para abordar um determinado instituto, que possui aspectos próprios, temos um regime jurídico e, dentro dele, temos os seus subsistemas, como, por exemplo, o direito tributário, que possui outras normas específicas, de maneira a formar outras características nesse nicho, como a tributação do provimento da capacidade satelital. Devemos ressaltar que o direito é uno, sendo essas repartições uma maneira de facilitar os estudos academicamente.

Ao ser analisados todos esses aspectos, é possível entender, de forma mais ampla, como se dá a tributação da capacidade satelital, que nada mais é que a prestação de serviços por parte de empresas que detêm o suporte necessário à prestação desse serviço.

É de suma importância deixar claro que somente a atividade de provimento satelital não é capaz de estabelecer comunicação entre sujeitos e não há evidência de atividade humana, que é um requisito essencial para que haja a prestação de serviços. Essas informações são relevantes para fins de tributação, pois os contratos realizados entre as empresas de telecomunicações e empresas exploradoras de satélites não serão consideradas prestação de serviço de comunicação.

Além disso, a ANATEL, pela resolução 73/98, artigo 3º, inciso I, dispõe de forma expressa que o provimento da capacidade satelital não consiste em serviço de telecomunicação.

Sendo assim, o ICMS-Comunicação somente poderá incidir quando se tratar de pessoa física ou jurídica prestar serviços de comunicação a terceiro sob regime de direito privado e não há incidência do Imposto sobre Serviços, pois, como foi analisado no decorrer do trabalho, não há locação do satélite descaracterizando a incidência do tributo por não envolver obrigação de dar coisa certa ou obrigação de fazer.

Por fim, esse entendimento é fundamentado pelos entendimentos firmados no STF e resoluções da agência reguladora, ANATEL. No entanto, de maneira excepcional, há alguns entendimentos de determinados estados no sentido da capacidade satelital ser uma forma de prestação de serviços.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANATEL. **Informações Técnicas**. Disponível em: [https://www.isoc.org.br/noticia/a-uniao-internacional-de-telecomunicacoes-uit](https://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalPaginaEspecial.do?acao&codItemCanal=1176&nomeVisao=Informa%EF%BF%BDdes+T%EF%BF%BDcnicas&nomeCanal=Sat%EF%BF%BDlite&nomeItemCanal=D%EF%BF%BDvidas+freq%EF%BF%BDdentes#:~:text=Sat%C3%A9lites%20de%20comunica%C3%A7%C3%A3o%20s%C3%A3o%20corpos,para%20a%20universaliza%C3%A7%C3%A3o%20dos%20servi%C3%A7os. Acesso em: 30 maio 2021.</p><p>ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.</p><p>ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo: Malheiros, 2000.</p><p>BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.</p><p>BARRETO, AIRE F. ISS na Constituição e na Lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.</p><p>BRASIL, Isoc. A União Internacional de Telecomunicações - UIT. Disponível em: <a href=). Acesso em: 03 jun. 2021.
- BRISKCOM. **A história dos satélites de telecomunicação**. Disponível em: <https://www.briskcom.com.br/a-historia-dos-satelites-de-telecomunicacoes/#content>. Acesso em: 30 maio 2021.
- CARRAZZA, Roque Antônio. O ICMS Comunicação Locação de Espaços em Satélites - Não Incidência do Tributo. *In*: CARRAZZA, Elizaberth Nazar (Org.). **ICMS questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 73, p. 97, out. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CORDOVIL, Leonor Augusta Giovine. **A intervenção Estatal nas Telecomunicações: A visão do Direito Econômico**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.
- COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais**. 27. ed. São Paulo: Saraiva 2011. v. 3
- TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. v. 3

ESCOBAR, João Carlos Mariense. **O novo direito das telecomunicações**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

GOMES, Orlando. **Obrigações** - Revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação** - aplicação do direito. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ANATEL. **VII Certificação e Espectro**. Disponível em: <https://www.anatel.gov.br/Portal/verificaDocumentos/documento.asp?numeroPublicacao=19796&a>. Acesso em: 06 jun. 2021.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 6. ed. São Paulo: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1995. v. 2

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso de. **Excerto Medida Cautelar em ADI.2.667/DF, rel. Min. Celso de Mello**. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. DJ 12 mar. 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2018.

MICHAËLIS - Moderno dicionário da língua portuguesa. **Comunicação**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>. Acesso em: 08 maio 2021 00000.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. v. 3

PONTES, Helenilson Cunha. Tributação dos Provedores de Acesso à Internet. *In*: SCHOUREI, Luís Eduardo (org). **Internet: O Direito na Era Virtual**. Rio de Janeiro: Forense 2001.

RAMIRES, Eduardo A. Oliveira. Regime jurídico da comercialização de capacidade de transmissão de telecomunicações. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Direito Tributário das Telecomunicações**. São Paulo: Thomson IOB, 2004.

RODRIGUES, Marcelo de Carvalho. ICMS sobre Provimento de Capacidade de Satélite. *In*: BORGES, Eduardo de Carvalho (Org.). **Tributação nas Telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TELECO. **Tutoriais de Transmissão**. Disponível em: https://www.teleco.com.br/tutoriais/tutorialsatcom/pagina_1.asp. Acesso em: 30 maio 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 220