



Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Público

Mara Kolliker Werneck

Aspectos polêmicos na tributação dos
Serviços de Comunicação

Brasília – DF

2008

Mara Kolliker Werneck

**Aspectos polêmicos na tributação dos
Serviços de Comunicação**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília – DF

2008

Mara Kolliker Werneck

Aspectos polêmicos na tributação dos Serviços de Comunicação

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Dedico o presente trabalho aos meus amados filhos e marido, por aceitarem a minha ausência em horas antes dedicadas à família.

Agradeço aos colegas da Secretaria de Estado de Fazenda e da Procuradoria Geral do Distrito Federal, em especial a Úrsula Figueiredo Munhoz, pelo apoio na abordagem do tema.

RESUMO

WERNECK, Mara Kolliker. *Aspectos polêmicos na tributação dos Serviços de Comunicação*. 2008. XX p. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público – Concentração em Advocacia Pública), Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

A definição da competência e do campo de incidência tributária sobre os serviços de comunicação tem sido alvo de inúmeras demandas judiciais e colocações diversas na doutrina, considerando não só a interpretação das disposições legais, como também a evolução do setor e o surgimento de vários serviços antes sequer imaginados, como serviços preparatórios, suplementares, de valor adicionado ou de fornecimento de novos meios à transmissão dos dados. Pela análise da legislação, dos conceitos básicos e dos fatos que têm gerado mais polêmica no trato tributário, bem como considerando sua abordagem na doutrina e na jurisprudência, buscamos discorrer sobre a matéria. Caso afastada a incidência do tributo estadual sobre os serviços específicos, há ainda que se perquirir se estes estariam sujeitos à tributação municipal, pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Por fim, salientamos que diante da perspectiva de evolução contínua do setor, pela constante criação e ampliação de serviços e produtos, e considerando proposta de emenda à Constituição Federal em tramitação no Congresso Nacional, o que possivelmente trará significativa mudança no trato da matéria, o debate sobre a tributação dos serviços de comunicação ainda deve persistir no futuro próximo.

ABSTRACT

WERNECK, Mara Kolliker. *Aspectos polêmicos na tributação dos Serviços de Comunicação*. 2008. XX p. Trabalho de conclusão de curso (Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Público – Concentração em Advocacia Pública), Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília, 2008.

The definition of tax competence and of the scope of tax incidence over communication services has been the target of numerous judicial demands and diverse standings in the doctrine, considering not only the interpretation of laws, but also the field's development and the emergence of various services that could not even have been imagined before, for instance, preparatory and supplementary services, be it value-added or of new means to transmit data. Through the legislation analysis, basic concepts and facts that have generated more controversy in the tax treatment, and considering its approach in the doctrine and in the jurisprudence, we make a discourse upon the matter. If the incidence of state taxes is rejected on specific services, we still have to investigate if they would be subject to municipal taxation, by services taxation. Finally, we emphasize that, facing the prospect of continuing the field's evolution, due to constant creation and expansion of services and products, and considering the draft amendment to the Federal Constitution in course at the National Congress, which will possibly bring significant change in the treatment of the subject, the debate over taxation of communication services must persist in the near future.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADI-MC – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

AgR – Agravo Regimental

AI – Agravo de Instrumento

ANATEL – Agência Nacional de Telecomunicações

CBT – Código Brasileiro de Telecomunicações

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

DODF – Diário Oficial do Distrito Federal

DJ – Diário da Justiça

EC – Emenda Constitucional

EMBRATEL – Empresa Brasileira de Telecomunicações

EREsp – Embargos de Divergência no Recurso Especial

FAPESP – Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo

FNT – Fundo Nacional de Telecomunicações

ICMS - Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IDP – Instituto Brasiliense de Direito Público

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

IP – *Internet Protocol* ou Protocolo de Internet

ISSC – Imposto sobre Serviços de Comunicação (federal)

ISSQN ou ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (municipal)

LC – Lei Complementar

LGT – Lei Geral das Telecomunicações

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGFN/CAT – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional / Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso Ordinário em Mandado de Segurança

SVA – Serviço de Valor Adicionado

STF – Supremo Tribunal Federal

STFC – Serviço Telefônico Fixo e Comutado

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TARF/DF – Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal

TCP – *transmission control protocol*

TELEBRAS – Telecomunicações Brasileiras S/A

TV – Televisão

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 – BREVE RETROSPECTIVA	
1.1 - Competência Tributária	11
1.2 - Evolução do Setor	13
2 - LEGISLAÇÃO FEDERAL OBJETO DO ESTUDO	
2.1 – Constituição Federal	16
2.2 – Lei Complementar nº 87/96	18
2.3 – Convênios ICMS	20
2.4 – Lei Geral de Telecomunicações	21
3 – CONCEITOS BÁSICOS	
3.1 – Serviço de comunicação	23
3.2 – Colocações doutrinárias	26
3.3 – Serviço de telecomunicação	28
3.4 – Princípio da não-cumulatividade do tributo	28
4 – CONTROVÉRSIAS NA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	
4.1 – Cartões, fichas e assemelhados	30
4.2 – Habilitação, adesão ou assinatura e outras atividades	31
4.3 – Serviços suplementares e facilidades adicionais	35
4.4 – Serviço de valor adicionado	37
4.5 – Provedor de acesso à Internet	38
4.6 – TV por assinatura	46
4.7 – Radiochamada, “paging” ou “bip”	47
4.8 – Exploração de espaço em satélite	48
4.9 – Radiodifusão sonora de sons e imagens	52
4.10 – Comunicação internacional	52
5 – IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO	54
6 – PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/08	57
CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

A tributação dos Serviços de Comunicação, transferida aos Estados-membros com o advento da Constituição Federal de 1988, representa atualmente uma significativa fonte de receita dos Estados e Distrito Federal, integrando o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

A junção de diferentes impostos em uma só nomenclatura tributária contribuiu para o surgimento de dissensões doutrinárias e jurisprudenciais na análise de seus fatos geradores e regimes jurídicos.

Ao mesmo tempo, a flexibilização do monopólio estatal do setor, acompanhada de grande evolução tecnológica, especialmente na última década, com crescimento da oferta e da demanda, trouxeram novas hipóteses, novas relações financeiras no setor e novas discussões acerca do campo de incidência do ICMS-comunicação.

Esta nova realidade não tem passado despercebida pelos entes federados, em contraposição ao interesse do setor privado, refletindo em inúmeras lides questionando a incidência do ICMS-comunicação.

Buscamos neste trabalho uma reflexão sobre a matéria, iniciando com uma breve retrospectiva e passando, após a colocação da legislação e de conceitos básicos, à análise de várias atividades e alcance das normas atuais aos casos.

Para tanto, consideramos colocações da doutrina e da jurisprudência, em especial do Superior Tribunal de Justiça, com o registro de que diversas questões polêmicas encontram-se pendentes de análise pelo Supremo Tribunal Federal.

1 - BREVE RETROSPECTIVA

1.1 – Competência Tributária

Pela redação original da Constituição da República de 1946, a União e os Estados possuíam competência residual e concorrente para a instituição de impostos cujos fatos geradores não estivessem previstos. Entretanto, nenhum dos entes federados utilizou-se da competência tributária para a instituição de impostos sobre a prestação de serviços de comunicação.

Apenas com a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, houve a primeira autorização formal para tributação dos serviços de comunicação no Brasil, passando estes a serem tributados inicialmente pelos Municípios (ISSQN nas comunicações intramunicipais), sendo apenas em 1984 criado o imposto federal (ISSC).

A Constituição de 1967 não modificou esta sistemática em relação aos serviços de comunicação, mantendo a competência da União (art. 21, inciso VII), ou dos Municípios com relação aos serviços de comunicação de âmbito estritamente municipal (art. 24, inciso II).

O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, delineou o conceito de serviço de comunicação dispondo sobre o fato gerador do ISSC, no seguinte sentido:

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.

A base de cálculo do imposto foi definida como o preço do serviço, sendo contribuinte o seu prestador (arts. 69 e 70 do CTN).

No entanto, apesar da autorização à tributação dos serviços de comunicação em geral, apenas os serviços de telecomunicações foram sujeitos ao ISSC-federal, a partir de 1985, com a edição do Decreto-lei nº 2.186, de 28 de dezembro de 1984,

pois até então a União cobrava uma sobretarifa das contas telefônicas, destinada à formação do Fundo Nacional de Telecomunicações – FNT¹.

As disposições do CTN e do Decreto-lei nº 2.186/84 permaneceram em vigor até o advento da Constituição Federal de 1988, que veio a transferir a competência para a tributação das prestações de serviços de comunicação aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, inciso II), integrando o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O Convênio ICMS nº 66, de 14 de dezembro de 1988, celebrado pelos Estados e Distrito Federal com o fito de regular provisoriamente o ICMS instituído pela Constituição de 1988, vigorou com força de lei complementar à vista do disposto no art. 34, § 8º do ADCT. Suas disposições foram em grande parte mantidas na Lei Complementar nº 87/96 que veio a regular o ICMS.

No Convênio, definida a ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação “na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que a iniciada no exterior” (art. 10, inciso II). A delimitação da incidência tributária não foi alcançada de forma unânime pela doutrina.

A Lei Complementar nº 87/96, buscando melhor explicitar a incidência tributária sobre outras formas de viabilização da comunicação, dispôs que o imposto incide sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (art. 2º, inciso III).

Aos Estados e ao Distrito Federal coube, no exercício da competência tributária sobre serviços de comunicação, editar leis locais em conformidade às normas gerais da lei complementar.

No entanto, considerando as divergências sobre os aspectos material e temporal na incidência tributária, os Estados e o Distrito Federal também celebraram Convênios sobre a matéria, como os Convênios ICMS nº 02/96 e 69/98, visando esclarecer o contribuinte e uniformizar os procedimentos tributários nas prestações

¹ Posteriormente, o FNT foi declarado inconstitucional – STF, RE nº 117.315/RS, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 19.04.1990, DJ 22.06.1990, p. 5870.

de serviços de comunicações. Estes Convênios têm sido alvo de inúmeros questionamentos judiciais suscitando a sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

1.2 - Evolução do Setor

Paralelamente à mudança da legislação tributária, ocorreram muitas alterações na legislação administrativa do setor, buscando não só a sua regulação, como também possibilitar e incentivar o seu desenvolvimento e o acompanhamento da evolução tecnológica mundial.

No setor de telecomunicações, a descentralização do poder de outorga de concessões para exploração do serviço de telefonia, competindo tanto à União como aos Estados e Municípios, e a falta de uma política nacional impunham dificuldades ao desenvolvimento, até a edição do Código Brasileiro de Telecomunicações (CBT, Lei nº 4117, de 27 de agosto de 1962), que veio a centralizar a exploração das telecomunicações e unificar a política de expansão das redes.

Em 1965 foi criada a Embratel – Empresa Brasileira de Telecomunicações – empresa pública federal destinada a operar a telefonia interestadual e internacional, promovendo a interligação das principais cidades do País e assumindo as concessões de serviços internacionais das multinacionais que operavam no Brasil, na medida em que os prazos das outorgas foram vencendo.

A política centralizadora foi reforçada pela Constituição de 1967, que outorgou à União o direito exclusivo de exploração, direta ou mediante concessão, dos serviços de telecomunicações no País.

Visando a melhoria da telefonia local e a unificação do sistema, foi criada a Telebrás – Telecomunicações Brasileiras S/A, em 1972, instituída como sociedade de economia mista, sendo criadas empresas-pólo nos Estados e territórios, que incorporaram operadoras locais e regionais, permitindo grande evolução tecnológica das telecomunicações brasileiras.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, a exploração dos serviços de telecomunicações, que antes podia ser outorgada a particulares, passou a ser de competência da União, diretamente ou mediante concessão a empresas sob controle acionário estatal (art. 21, inciso XI), mantidas as concessões de serviços

públicos existentes (ADCT, art. 66), e sendo da competência privativa da União legislar em matéria de telecomunicações (art. 22, inciso IV).

O aumento da demanda sem a contrapartida no aumento da oferta, especialmente no início da década de 90, gerou um descompasso entre os anseios da sociedade e a estrutura do setor, sendo o monopólio estatal apontado como um dos grandes entraves ao maior desenvolvimento.

Assim, buscada a flexibilização do monopólio estatal das telecomunicações, mediante reforma da Constituição, pela Emenda Constitucional nº 08/95, que modificou a redação do art. 21, incisos XI e XII, passando a União a ter poder de outorga de concessões, autorizações e permissões para a exploração dos serviços de telecomunicações no Brasil, vedada a regulamentação do setor por Medida Provisória, separados os serviços de telecomunicações dos de radiodifusão sonora e de sons e imagens, sendo aqueles subordinados a agência regulatória a ser criada e permanecendo estes diretamente vinculados ao Poder Executivo para fins de outorga de concessões.

Coube ao legislador ordinário dispor sobre a organização em geral dos serviços de telecomunicações e criação de um órgão regulador, o que foi feito pela edição da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, que regulamentou a sistemática de outorga de concessões, autorizações e permissões e previu a criação da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, suas atribuições e competências.

Com a criação e instalação da ANATEL, houve a reestruturação e desestatização das empresas do Sistema Telebrás, ou seja, houve ampla privatização do setor, sendo ainda permitida a participação de empresas estrangeiras na prestação dos serviços de telecomunicações no Brasil, desde que constituíssem companhias sob a égide das leis brasileiras, com sede e administração no País (Decreto nº 2.617, de 5 de junho de 1998).

Neste contexto, o setor cresceu acentuadamente, tanto em número de empresas e como na oferta aos usuários, em cumprimento às metas de universalização pelas empresas de telefonia fixa e móvel. Ao mesmo tempo, o avanço tecnológico possibilitou a colocação de novos produtos no mercado e a criação de enorme gama de serviços antes não existentes, gerando grande

discussão sobre o alcance da incidência tributária em diversas modalidades, sendo as mais relevantes abordadas adiante.

2 - LEGISLAÇÃO FEDERAL OBJETO DO ESTUDO

A atual legislação federal sobre a matéria objeto do estudo será referida em diversos pontos do trabalho, pelo que, neste tópico, transcritos os dispositivos mais relevantes às considerações sobre o tema, para que sejam previamente conhecidos, bem como para facilitar a consulta no desenvolvimento da matéria.

2.1 – Constituição Federal

O primeiro ponto ao delineamento do ICMS-comunicação é, certamente, a Constituição Federal de 1988, que, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03, de 1993, sobre a matéria determina que:

Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;

(...)

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 prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado do

exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. (redação dada pela EC nº 33/01)

(...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (redação dada pela EC nº 42/03)

(...)

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (redação dada pela EC nº 42/03)

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

(...)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

Com a Emenda Constitucional nº 08/95, ficaram as disposições da Constituição Federal sobre a competência à exploração dos serviços de telecomunicações e radiodifusão com a seguinte redação:

Art. 21. Compete à União:

(...)

XI – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

a) os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

Assim, a Constituição Federal delineou aspectos fundamentais a serem considerados na abordagem da matéria.

2.2 – Lei Complementar nº 87/96

A Lei Complementar, segunda mais importante fonte formal do Direito Tributário, regula matéria especialmente prevista na Constituição da República, necessita maioria absoluta à sua aprovação no Congresso Nacional e tem por função precípua harmonizar e conferir unidade ao sistema tributário brasileiro, conforme colocado por Celso Ribeiro Bastos².

Dispondo sobre a matéria, o legislador complementar deve aclarar a intenção do Constituinte, estabelecer normas gerais, especialmente sobre a definição do tributo, suas espécies, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Em observância ao mandamento constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 87/96, que sobre a matéria dispõe:

Art. 2º. O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

(...)

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

(...)

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1991, pp. 164-165.

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (acréscimo pela Lei Complementar nº 102/00, efeitos a partir de 01.08.00).

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV - tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

(...)

§ 6º - Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (acréscimo feito pela Lei Complementar nº 102/00, efeitos a partir de 01.08.00).

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;

(...)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

(...)

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I – o imposto não incidirá sobre (...) prestações de serviço para o exterior.

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (redação dada pela Lei complementar Nº 122, de 12/12/06)

(...)

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento: (acrescentado pela Lei Complementar nº 102/00)

a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;

b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e

c) a partir de 1º de janeiro de 2007, nas demais hipóteses. (redação dada pela Lei complementar 114 de 16/12/02).

Estas normas gerais da Lei Complementar são de observância obrigatória pelos entes federados na elaboração de sua legislação específica.

2.3 – Convênios ICMS

Visando a uniformização dos procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicações e esclarecer o contribuinte, para que corretamente pudesse cumprir suas obrigações tributárias, e tendo em vista o disposto no art. 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) e no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, os Estados e o Distrito Federal celebraram o Convênio ICMS 02/96, firmando entendimento em relação à incidência do ICMS nas prestações dos serviços de telecomunicação, nos seguintes termos:

Cláusula primeira - Os signatários firmam entendimento no sentido de que, em razão da incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços classificados pelas empresas de telecomunicações sob as denominações a seguir indicadas, para cálculo e recolhimento daquele imposto, incluem-se na sua base de cálculo o valor correspondente ao respectivo preço:

I - assinatura de telefonia celular;

II - "salto";

III - "atendimento simultâneo";

IV - "siga-me";

V – “telefone virtual”.

O Convênio ICMS nº 02/96, que pretendia ser exemplificativo às empresas de telecomunicações e não restritivo, veio a ser revogado pelo Convênio ICMS nº 69/98 que, de forma mais generalista, abarcando todos os serviços de comunicação e não apenas os de telecomunicação, dispôs:

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.

Estas normas têm ocasionado litígios entre os contribuintes e os Estados-membros relativamente à incidência do ICMS.

Sustentam os Estados e Distrito Federal que o CONFAZ apenas listou serviços de comunicação que já se encontravam submetidos à hipótese de incidência do imposto, ou seja, que o Convênio é apenas interpretativo e explicita os termos da previsão constitucional.

Ao mesmo tempo, sustentam as empresas prestadoras dos serviços que o CONFAZ está pretendendo legislar em matéria tributária, criando novas exações sobre fatos geradores não previstos na Lei Maior.

2.4 – Lei Geral de Telecomunicações

A Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações, veicula normas pertencentes ao ramo do Direito Administrativo, dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de órgão regulador e outros aspectos institucionais, parametrizando aspectos técnicos e administrativos na área de telecomunicações.

Outrossim, conforme destacou Marco Aurélio Greco³, não sendo a LGT uma lei complementar, nem sendo uma lei tributária, não pretende delinear aspectos tributários. No entanto, é oportuno o seu conhecimento, inclusive por ser constantemente citada no trato da matéria.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

Valendo-se em parte do conceito de serviço de telecomunicação constante do Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei nº 4.117/62), na LGT restou definido que:

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.

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

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

Assim, todas as atividades que possibilitam a efetivação do serviço de telecomunicação, ainda que a comunicação em si somente ocorra em momento posterior, foram englobadas no conceito de serviço de telecomunicações pela LGT. Ao mesmo tempo, as atividades que apenas acrescentam novas utilidades ao serviço de telecomunicações foram definidas como de serviço de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicação.

3 - CONCEITOS BÁSICOS

3.1 – Serviço de Comunicação

Os preceitos constitucionais e da legislação complementar autorizam a tributação sobre serviço de comunicação (gênero) de forma ampla, não restringindo a hipótese de incidência a espécies de comunicação, como a telecomunicação.

Com esta perspectiva, o conceito de comunicação e de seus pares deve ser pesquisado, primeiramente, buscando-se o significado em seu berço lingüístico.

No dicionário da língua portuguesa, Aurélio Buarque de Holanda Ferreira⁴ consta:

COMUNICAÇÃO – (Do lat. *Communicatione*) **1.** Ato ou efeito de comunicar(-se). **2.** Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens por meio de métodos e/ou processos convencionados, quer através de linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual. **3.** *P. ext.* A ação de utilizar os meios necessários para realizar a comunicação. **4.** *P. ext.* A mensagem recebida por esses meios. (...) **10.** Caminho de acesso ou de ligação; passagem; passadouro. **11.** *Eng. Eletrôn.* Transmissão de informações de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas. **12.** *Teor. Inf.* Transmissão de mensagem entre uma fonte e um destinatário, distintos no tempo ou no espaço, utilizando um código comum. (...)

Mantendo a amplitude do termo, no mesmo Dicionário está explicitado que comunicar (Do lat. *Connectere*) significa unir, ligar, estabelecer comunicação entre.

Em igual sentido, no Dicionário da Língua Portuguesa Houaiss⁵, consta que comunicação é o processo da transmissão e recepção de mensagens ou via de acesso. De Plácido e Silva⁶, coloca que o vocábulo *comunicação* deriva do latim *communicatio*, relativo a *communicare* (tornar comum), correspondendo à transmissão de fato para que se torne de conhecimento comum, de conhecimento de mais de uma pessoa além daquela que emite a mensagem.

⁴ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira, 1986, p. 443.

⁵ HOUAISS, Mini Dicionário da Língua Portuguesa, Instituto Antonio Houaiss. Rio de Janeiro:Objetiva, 2003, p. 122.

⁶ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 190.

Na legislação, o Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações – Decreto nº 97.057/88, em seu art. 6º apresenta definições, colocando em seu 17º item que o termo COMUNICAÇÃO tem o significado de transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionados.

No Direito norte-americano, segundo José Eduardo Soares de Melo⁷, descrito no *Federal Standard 1037C*:

COMUNICAÇÕES – 1. Transferência (ou movimento) de informação entre usuários e processos, de acordo com convenções preestabelecidas. 2. Ramo da tecnologia relacionado com a representação, transferência, interpretação e processamento de dados entre pessoas, lugares e máquinas.

Conhecendo a leitura lingüística do termo, impõe-se ainda buscar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a interpretação do conceito constitucional de comunicação e delimitação de seu alcance. Depreende-se no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467-6/DF⁸, assim como do julgamento das ADI-MC nº 930-3/MA e ADI-MC nº 773/RJ, sob a égide de norma anterior, que a Suprema Corte entende abrangente o conceito de comunicação, podendo incidir o ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, sem qualquer exceção, inclusive o serviço de radiodifusão sonora, de sons e imagens, sendo à época a competência tributária plena para instituir o tributo.

Delineado o termo comunicação, tem-se que a tributação não incide sobre a comunicação, mas sobre a “prestação de serviço de comunicação”, sendo, pois, irrelevante o conteúdo da mensagem transmitida. Portanto, a expressão deve ser analisada na sua integralidade, para que seja possível delinear o alcance do conjunto expresso pela norma.

Serviço é toda prestação, onerosa ou gratuita, que se realiza para terceiro, pertinente a uma obrigação de fazer (e não de dar), dotada de conteúdo econômico. No serviço de comunicação, o serviço busca proporcionar o meio para que a mensagem efetivamente chegue ao destinatário e, por conseguinte, seja instaurada a relação comunicativa.

⁷ *Apud* SOARES DE MELO, José Eduardo. *Imposto Sobre Serviço de Comunicação*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 64.

⁸ STF, ADIN 1467/DF, Relator Ministro Sidney Sanches, DJ 11.04.2003, p. 26.

Assim, ressaltou Sacha Calmon Navarro Coelho⁹ que, a existência do serviço de comunicação está condicionada à atuação de um prestador, cujo interesse é prestar o serviço que possibilita a comunicação. Para que haja prestação de serviço de comunicação deverá haver fornecimento, pelo prestador, dos meios para que a comunicação se efetive, tratando-se de uma relação negocial (contrato entre prestador e tomador) que possibilitará a efetivação da comunicação (objeto do contrato).

O serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém, sem subordinação, sob o regime de direito privado, com o fito de remuneração, conforme destacaram Geraldo Ataliba e Aires Barreto¹⁰. A onerosidade não é elemento essencial na caracterização de serviço, mas é pressuposto para que ocorra a incidência tributária, ou seja, para que o serviço seja tributável.

Assim, com pertinência, explicitado pela legislação complementar que o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC nº 87/96).

O prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece, mantém e gerencia os meios que possibilitam a transmissão de mensagens. É terceira pessoa em relação à própria comunicação, que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles necessários ao transporte de mensagem, mas também aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa, tais como interfaces, dispositivo e equipamentos, mantendo em funcionamento o sistema de comunicação.

Em outras palavras, resumiu Marco Aurélio Greco¹¹, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação”.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Tributação na Internet*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), São Paulo, RT, 2001, p. 102.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires. *Serviço Tributável, Curso de Especialização de Direito Tributário*, p. 158, *apud* SOARES DE MELO, José Eduardo, *Op. Cit.*, p. 62.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

Em regra, o serviço será considerado prestado no local onde for cobrado, o que afasta a aplicação de alíquota interestadual, sendo aplicável a alíquota vigente do Estado em que devido.

O sujeito ativo da exação é o Estado-membro instituidor do tributo e o sujeito passivo, ou contribuinte do tributo, é o prestador do serviço (arts. 1º e 4º, *caput*, da LC nº 87/96).

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, devendo este ser calculado por dentro, integrando a sua própria base de cálculo (art. 3º, III, e art. 13, § 1º, I da LC nº 87/96).

Colocados os conceitos básicos, em análise superficial poder-se-ia entender que a matéria não implica grandes complexidades. No entanto, polêmicas sobre a matéria existem e merecem análise mais acurada, considerando a grande gama de serviços que o setor de comunicações envolve, com diversas nomenclaturas e características, bem como a perspectiva de que a evolução do setor continuará sendo grande nos próximos tempos.

3.2 – Colocações doutrinárias

A par do conceito básico de “serviços de comunicação”, os questionamentos sobre os fatos geradores e base de cálculo do ICMS-comunicação são muitos e iniciam nos alcances da expressão.

Alguns doutrinadores, como Marco Aurélio Greco¹², entendem que a prestação do serviço de comunicação tributável se perfaz com a colocação à disposição do usuário, mediante contratação onerosa, dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens e a ampliação de comunicação, ou seja, entendem que à incidência do ICMS-comunicação não é necessário que a comunicação *stricto sensu* (em sentido estrito) se efetive realmente, mas sim que esta seja possibilitada pelo prestador. Assim, admitem a comunicação *lato sensu* (em sentido amplo), também potencialmente.

¹² GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 122.

Outros muitos, como André Mendes Moreira e Roque Antonio Carrazza¹³, entendem que o fato gerador do ICMS-comunicação não é o contrato de prestação de serviço, não é a disponibilização de meios e modos à transmissão e recepção de mensagens, mas sim o seu ato de execução, pelo que, para a cobrança do imposto têm como essencial que a comunicação se complete. Neste sentido, concluem que não há incidência tributária sobre a disponibilização dos meios, uma vez que não é efetiva prestação de serviços de comunicação, e que não existe tributação sobre o serviço potencial.

Além da efetividade da transmissão da mensagem, Roque Antonio Carrazza¹⁴ coloca a bilateralidade com elemento essencial à efetivação da prestação do serviço de comunicação, impondo a necessidade da interação entre emissor da mensagem e receptor previamente determinados, pelo que, se o receptor da mensagem não for determinado ou não estiver em condições de entendê-la e responder a ela pelo mesmo canal comunicativo, não há espaço para o ICMS. Este posicionamento, conforme referido e jurisprudência destacada adiante, conflita com a definição de comunicação pelo Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações.

Em contraposição, André Mendes Moreira¹⁵ entende que, para a hipótese de incidência do tributo em questão, é irrelevante a bidirecionalidade na comunicação, entendida esta como a possibilidade de o receptor poder responder à mensagem pelo mesmo meio em que a recebeu, assim como é irrelevante a determinação do destinatário da mensagem, pois desde que exista um potencial receptor, ainda que indeterminado, poderá haver prestação do serviço de comunicação.

Em suma, a maior parte das colocações acerca da incidência tributária do ICMS-comunicação envolve a atividade-meio em contraposição à atividade-fim, se o momento do nascimento do fato imponible seria a celebração do contrato, a disponibilização dos meios, os atos de execução ou apenas a efetiva comunicação.

A divergência dá suporte a diferentes posições sobre as hipóteses de incidência tributária, seu aspecto material e temporal.

¹³ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 65-66.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.174-179.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.167-171.

¹⁵ MOREIRA, André Mendes, *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 88.

3.3 - Serviço de Telecomunicação

Grande parte das polêmicas atuais sobre a incidência tributária do ICMS-comunicação é voltada aos serviços de telecomunicações e correlatos, sendo estes entendidos como espécie do gênero serviço de comunicação, pois, como referido anteriormente, a LGT trouxe conceitos aplicáveis às telecomunicações.

A regra nos serviços de telefonia é a de que o destinatário é aquele que efetua a ligação telefônica – a exceção ocorre em chamadas a cobrar. O tributo é exigido no estabelecimento do tomador do serviço, destinatário do serviço, e considera-se ocorrido o fato gerador no local onde o serviço for cobrado e deve ser pago, pois o serviço se considera prestado no local de origem da ligação. Assim, o contribuinte do tributo, ou sujeito passivo, é o seu prestador.

Neste sentido, não há que se confundir destino da ligação telefônica com destinatário ou usuário do serviço, pelo que também não há que se falar em alíquota interestadual na prestação do serviço, sendo aplicável a alíquota vigente do Estado em que o mesmo foi cobrado ou exigido.

3.4 - Princípio da não-cumulatividade do tributo

As palavras não são colocadas na norma sem necessidade, nem tampouco devem os dispositivos ser considerados desordenados ou contraditórios, pelo que devemos buscar o verdadeiro sentido das prescrições legais pela integração das normas.

Neste sentido, considerando que o legislador constituinte agregou a materialidade do imposto sobre a prestação serviços de comunicação ao antigo imposto sobre circulação de mercadorias, devemos ao ICMS-comunicação aplicar os mesmos princípios gerais prescritos na Constituição Federal ao ICMS, inexistindo separação ou distinção na norma.

Assim, merece destaque o disposto no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, que determina que o imposto em questão, o ICMS, “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à prestação de

serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”, sendo nos mesmos termos o art. 19 da LC nº 87/96.

Ora, se a norma constitucional e a lei complementar prescrevem a não cumulatividade deste tributo, não é a letra da norma em vão, sendo certo, pois, que aí se vislumbravam casos em que uma operação de prestação de serviço se sobrepõe a outra, podendo haver a compensação do tributo na operação subsequente com o montante relativo à operação de prestação de serviço anterior, nos termos da legislação, especialmente considerando o disposto no art. 20, § 1º, combinado com o art. 33, inciso IV, da LC nº 87/96.

Dessa forma, o imposto porventura cobrado na prestação de serviço de comunicação em sua relação primária, pode ser compensado com o devido em operação seguinte de prestação de serviço de comunicação, por segunda empresa que se utilizou dos serviços da primeira em sua prestação, nos termos das determinações legais.

Em outras palavras, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, poderia haver o aproveitamento de crédito do valor do imposto porventura cobrado em operação anterior, uma vez constatado que a operação anterior integra a operação seguinte, em verdadeira “corrente da comunicação”, em que cada prestação corresponde a um “elo” da corrente da comunicação.

4 – CONTROVÉRSIAS NA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Para melhor entendimento e maior reflexão, passamos à análise de diversos tipos de prestação de serviços e possibilidade da incidência tributária nos casos em espécie.

4.1 - Cartões, fichas e assemelhados

Os cartões telefônicos, fichas e assemelhados são vendidos pelas operadoras como serviços de telecomunicações e não como mercadorias, assim, submetem-se às disposições do ICMS-comunicação.

Na legislação complementar há a previsão da incidência do ICMS-comunicação e ocorrência do fato gerador sobre a venda de cartões, tanto de terminais públicos como de aparelhos celulares, e fichas telefônicas aos usuários (art. 12, § 1º, da LC 67/98). No Convênio ICMS nº 126/98 está prevista a incidência tributária na venda, transferência ou disponibilização dos cartões pelas empresas de telecomunicação. No Convênio ICMS nº 55/05 vem previsto o reconhecimento dos créditos ou disponibilização pelas operadoras de telefonia móvel como fato à incidência tributária, devendo o tributo ser recolhido ao Estado onde o aparelho estiver habilitado.

Assim, por ficção jurídica, equipara-se a saída, real ou virtual, de cartões e fichas telefônicas ou assemelhados e o reconhecimento dos créditos, à própria prestação do serviço.

Alguns doutrinadores, como André Mendes Moreira e Roque Antonio Carrazza¹⁶, insurgem-se contra esta antecipação do fato gerador, entendendo-a ilegítima e inconstitucional, sustentando que o imposto somente é devido quando da utilização efetiva do serviço, que a empresa prestadora do serviço pode não ser a

¹⁶ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 103.
CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 211-214.

que fez a operação de venda, disponibilização ou reconheceu o crédito do cartão, ficha ou assemelhado.

Outros, não apenas por simples conveniência e praticidade aos sujeitos, mas pela própria viabilidade da caracterização da incidência tributária, aceitam que pode ser considerado ocorrido o fato gerador no local onde o serviço for pago, sendo plenamente válida a legislação que prevê a antecipação do fato gerador da prestação de serviço de comunicação.

De fato, neste sentido há muito decidiu o STJ sobre a validade do instituto da antecipação tributária, com substituição tributária e sem substituição tributária, devendo no primeiro caso ser prevista em lei complementar e no segundo sendo necessária apenas lei ordinária¹⁷.

4.2 - Habilitação, adesão ou assinatura e outras atividades

Vários doutrinadores, dentre os quais Roque Antonio Carrazza¹⁸, entendem que as atividades preparatórias, conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, ou atividade-meio à execução do serviço de comunicação, não são aptas a ensejar a cobrança do ICMS-comunicação, cuja hipótese de incidência somente ocorrerá quando um emissor efetivamente enviar uma mensagem para um receptor, utilizando-se, mediante remuneração, dos meios disponibilizados por um terceiro.

Os fiscos dos Estados e do Distrito Federal sustentam que estes serviços fazem parte do conjunto de atividades que possibilita a oferta de comunicação, sendo, pois, serviço de telecomunicação, na definição do art. 60 da LGT. Sustentam que o início da prestação do serviço é caracterizado pela sua adesão, habilitação ou colocação à disposição do usuário, por meio de um canal de telecomunicação, com a ativação do aparelho para enviar e/ou receber mensagens.

Ademais, salientam que há casos em que a habilitação ou ativação e mesmo a assinatura, no início ou durante todo o contrato, implica disponibilização do serviço final por determinado período ou tempo, sem outros ônus, o que pode instigar a

¹⁷ STJ – RMS nº 17303/SE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJU de 13.09.2004, p. 188.

¹⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 204.

elisão fiscal com intuito deliberado de fugir ao pagamento do imposto, criando distorções na tributação do serviço pela denominação que o prestador lhe dá, prejudicando a necessária neutralidade e transparência do imposto.

O STJ, após ter oscilado inicialmente no entendimento sobre a questão, em apreciação de divergência assentou entendimento, em decisão unânime da Primeira Seção, de que os meios preparatórios para assegurar aos usuários possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações não são fatos geradores do ICMS, não se confundindo com a efetiva prestação sobre a qual há a incidência do tributo¹⁹, restando a ementa do julgado nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A HABILITAÇÃO DE TELEFONES CELULARES. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONSTITUI EM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. ANALOGIA EXTENSIVA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE FATO GERADOR NÃO PREVISTO EM LEI. PROIBIÇÃO. ART. 108, § 1º, DO CTN.

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - 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.

III - O Convênio ICMS nº 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1º do CTN.

IV - Recurso Ordinário provido.

Acordou-se, assim, que o ICMS-comunicação incide tão-somente na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, não incidindo sobre atividade meramente intermediária ou preparatória.

Com este entendimento, ainda concluiu esta Corte Superior que seria ilegal o Convênio ICMS nº 69/98, por empreender verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em violação ao art. 108, § 1º do CTN, ao elencar que se incluem na base de cálculo do ICMS-comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços.

Além da ilegalidade colocada pelo Superior Tribunal de Justiça, Roque Antonio Carrazza²⁰ ainda entende que inconstitucional a cláusula primeira do Convênio ICMS nº 69/98, por decorrer de interpretação extensiva vedada na

¹⁹ STJ, Primeira Seção, RMS nº 11.368/MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 02.09.2005, p. 182.

²⁰ CARRAZZA, ICMS. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 207.

tipicidade da tributação. As fundamentações pela ilegalidade e pela inconstitucionalidade estão intrinsecamente ligadas, ainda não tendo se manifestado o Supremo Tribunal Federal sobre a matéria constitucional.

Na mesma linha de raciocínio, temos outros serviços ou atividades, como a transferência de titularidade, mudança de endereço, desligamento, substituição de número e outros serviços prestados pelas operadoras de telecomunicações a seus clientes, mediante remuneração, cuja oferta é necessária à adequada prestação do serviço de comunicação, que, porém, seguindo o entendimento que prevaleceu no STJ, não são alcançados pelo ICMS-comunicação.

Outrossim, as colocações são aplicáveis nas atividades relacionadas a todos os tipos de serviços de comunicação, como por exemplo, na contratação de TV por assinatura e outros serviços abordados adiante.

A matéria, embora indique estar definitivamente analisada pelo STJ, ainda deve ser apreciada pelo STF. Na Corte Suprema, há casos em que, em decisões monocráticas, foi improvido o agravo de instrumento contra a decisão que inadmitiu o RE, não sendo analisado o mérito da questão, ao fundamento de que a questionada violação a dispositivo constitucional, se ocorresse, seria indireta ou reflexa, como exemplo no AI 495620²¹ e AI 487816²².

Em outras lides, entendeu-se que a matéria alcançou o conceito constitucional de forma a ensejar admissão ao RE, destacando-se ainda ser de repercussão geral, como no AI 602860²³, com a seguinte decisão monocrática:

DECISÃO: ICMS - TELECOMUNICAÇÕES - HABILITAÇÃO DE APARELHO MÓVEL - INCIDÊNCIA NÃO RECONHECIDA - AGRAVO PROVIDO - CONVERSÃO DOS AUTOS EM EXTRAORDINÁRIO - AUDIÇÃO DO PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA. 1. O Superior Tribunal de Justiça deu provimento a recurso especial interposto pela agravada, mediante o acórdão de folha 507 a 512, assim sintetizado: "TRIBUTÁRIO - ICMS - TELEFONIA MÓVEL CELULAR - SERVIÇO DE HABILITAÇÃO. 1. A jurisprudência desta Corte pacificou entendimento no sentido de não incidir o ICMS sobre o serviço de habilitação do telefone móvel celular. 2. A uniformização deu-se a partir da interpretação do disposto no art. 2º, III, da LC 87/96, o qual só contempla o ICMS sobre os serviços de comunicação stricto sensu, não sendo possível, pela tipicidade fechada do direito tributário, estender-se aos serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação. 3. As previsões de incidência constantes da cláusula primeira do Convênio ICMS 69/98 não podem prevalecer, diante do disposto na Lei Complementar 89/96 e na Lei de

²¹ STF, AI 495620/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 19.09.2005, p. 42.

²² STF, AI 487816 AgR/SP, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 12.05.2004, p. 12.

²³ STF, AI 602860/DF, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 19.10.2007, p. 101.

Telecomunicações 9.472/97. 4. Recurso especial provido.” Os embargos declaratórios que se seguiram foram desprovidos (folha 519 a 523). No extraordinário de folha 526 a 537, interposto com alegada base na alínea "a" do permissivo constitucional, o Distrito Federal articula com a transgressão dos artigos 2º, 97, 150, inciso I, e 155, inciso II, do corpo permanente e 34, § 8º, do Ato das Disposições Transitórias da Carta da República. Aduz que o Superior Tribunal de Justiça violou o princípio da separação dos Poderes, atuando como legislador positivo. Afirma que a conclusão tomada por aquela Corte, no sentido de que o serviço de habilitação de telefone celular não constitui comunicação, ofendeu o conceito constitucional do instituto. Cita precedente do Supremo - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467-6/DF, relator ministro Sydney Sanches, acórdão publicado no Diário da Justiça de 11 de abril de 2003 - em que se assentou ter o Diploma Maior atribuído aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS sobre serviços de comunicação, sem qualquer exceção. Assevera que, quando a empresa telefônica cobra pela habilitação, deve incidir o ICMS, considerado já existir, àquela altura, a celebração de contrato de prestação de serviço de telefonia entre a prestadora e o cliente, o que afastaria a apontada configuração de serviço preparatório. Quanto à violação do § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Transitórias, sustenta que o Tribunal de origem conferiu ao Convênio nº 69/98 - mediante o qual uniformizado o entendimento acerca da incidência do ICMS sobre o serviço de habilitação - extensão de autêntica norma primária, instituidora de novo fato gerador ou nova base de cálculo do imposto, o que, segundo alega, não ocorre, porquanto tal instrumento apenas consolidou a posição de o ato de habilitação do telefone celular mostrar-se fato gerador do ICMS. Por fim, ressalta que a recusa da Corte de origem em interpretar a Constituição acarretou ofensa ao artigo 97 da Carta. A agravada apresentou as contra-razões de folha 540 a 556 A agravada apresentou as contra-razões de folha 540 a 556. Diz da ausência de prequestionamento dos dispositivos constitucionais tidos como violados. Afirma que o Convênio nº 69/98, ao incluir a habilitação na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação, extrapolou a definição de serviço de telecomunicação. Salienta que não é a habilitação e sim a ativação que dá início à prestação do serviço de comunicação. Evoca precedente do Supremo - Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, de minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 1994 - para consignar que, na interpretação da norma, especialmente a relacionada a matéria tributária, as palavras devem ser minuciosamente analisadas, pois, dos seus significados, poder-se-á extrair e verificar com precisão o verdadeiro sentido da lei. **2.** Na interposição deste agravo, foram atendidos os pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por procurador do Distrito Federal, veio acompanhada dos documentos previstos no artigo 544, § 1º, do Código de Processo Civil, restando protocolada no prazo em dobro a que tem jus o agravante. O tema está a merecer o crivo do Supremo como guardião maior da Constituição Federal. Há balizamento próprio à apreciação, valendo notar, até mesmo, a recusa do Superior Tribunal de Justiça em examinar a questão sob o ângulo da Carta da República, muito embora ultrapassada a barreira de conhecimento do especial. Admitir-se a falta de prequestionamento aventada na contraminuta é transformar o Superior em Supremo, reconhecendo-lhe a possibilidade de brechar, mediante recusa de adoção de entendimento sob o aspecto constitucional, o acesso a este Tribunal. Trata-se de situação concreta que tende a se repetir em inúmeros processos, reclamando, portanto, o julgamento pela Corte Suprema. **3.** Conheço deste agravo e o provejo. Converto os autos em recurso extraordinário, devendo ocorrer a autuação e a distribuição na forma regimental. Após, colham o parecer da Procuradoria Geral da República, remetendo ao Órgão dois processos versando sobre a questão e sobrestando os demais. **4.** Encaminhem cópia, mediante ofício, aos Ministros da Corte, objetivando a

racionalização dos trabalhos e, com isso, evitando que a distribuição ganhe sabor lotérico. 5. Publiquem. Brasília, 1º de outubro de 2007. Ministro MARCO AURÉLIO Relator. DJ 19/10/2007 p. 101.

Este agravo de instrumento foi convertido no RE 572020, pendente de análise pelo STF, atualmente com vista à Procuradoria Geral da República.

4.3 - Serviços suplementares e facilidades adicionais

Os serviços suplementares e facilidades adicionais visam otimizar ou agilizar o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, e restaram explicitados como fato gerador do ICMS-comunicação pelo disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. São serviços prestados exclusivamente pelas operadoras, de modo a agregar utilidades aos serviços de telecomunicações.

Assim, serviço suplementar é aquele que modifica ou suplementa um serviço de telecomunicação, não podendo ser oferecido como serviço isolado, mas associado a um serviço de telecomunicação, sendo acessório a este. Como exemplo de serviços suplementares temos: bloqueio de chamadas, chamada em espera, conexão tripartite, discagem direta a ramal, redirecionamento de chamadas (sigame), identificação de chamada (bina) e transferência automática de chamada.

Os fiscos estaduais têm argumentado que os serviços suplementares e facilidades adicionais integram o serviço de telecomunicação, uma vez que sem estes não teriam razão de existir e que, sendo inerentes à prestação do serviço de telecomunicação, com ele se confundem, sem caracterizar nova modalidade de serviço.

Em entendimento contrário, as empresas sustentam que somente o serviço de comunicação propriamente dito autoriza a cobrança do imposto estadual e que meras comodidades postas à disposição do usuário para que o serviço possa ser prestado de forma mais eficiente não alcançam o objeto de incidência do ICMS, que é tão-somente a prestação efetiva do serviço de comunicação. Buscam, assim, subsídio nas decisões do STJ sobre atividades preparatórias

No entanto, há que se ressaltar que as colocações feitas às atividades preparatórias não são de todo válidas à presente seção, vez que agora estamos

discorrendo sobre atividades que pressupõem a coexistência do serviço de comunicação.

A diversidade das atividades já foi ressaltada pela Segunda Turma do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1022257/RS²⁴, nos seguintes termos:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. LC Nº 87/96. HABILITAÇÃO. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. LEGITIMIDADE. ADEQUAÇÃO VIA ELEITA.

1. É cabível mandado de segurança contra norma tributária de aplicabilidade imediata capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes.

2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar nº 87/96 a cláusula primeira do Convênio nº 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.

3. Impossibilidade de ser reconhecido direito líquido e certo à não-incidência do ICMS sobre "serviços suplementares e facilidades adicionais", sem que haja explicitação de quais operações a recorrente entende estarem inseridas em conceitos por demais vagos.

4. Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização.

5. Recurso especial provido em parte.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente Dr. André Mendes Moreira, pela parte RECORRENTE: GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA

Assim, sem dúvida, a questão merece reflexão mais acurada, pois não podemos de plano, sem a análise dos diversos fatos em concreto e serviços de nomenclaturas diversas, concluir pelo não alcance do disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, se caracterizada ou não a prestação onerosa de serviço 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.

Pelo contrário, considerando as atividades preparatórias distintas das facilidades adicionais e dos serviços suplementares, entendem os fiscos estaduais, que estes integram e se confundem com o serviço de telecomunicação, sendo inerentes à prestação do serviço de comunicação.

²⁴ STJ, Segunda Turma, REsp nº 1022257/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJ 17.03.2008, p. 1.

A subsidiar este entendimento temos os arts. 89 e 90 da Resolução da ANATEL nº 85/98, que aprovou o Regulamento do Serviço Telefônico Fixo e Comutado - STFC, dispondo:

Art. 89. Além da tarifa relativa ao STFC efetivamente prestado, a Concessionária pode auferir receitas alternativas, complementares ou acessórias por meio de prestações, utilidades ou comodidades, inerentes à plataforma do serviço, sem caracterizar nova modalidade de serviço.

Art. 90. A concessionária, para que possa implantar novas prestações, utilidades ou comodidades relacionadas ao serviço prestado, deve submeter previamente sua pretensão à aprovação da Agência, sem a qual não poderá ser cobrado qualquer tarifa ou preço.

Assim, os serviços suplementares e as facilidades adicionais não são atividade-meio ou nova modalidade de serviço, sendo intrinsecamente ligados à atividade-fim, prestados pela empresa que detém o serviço de comunicação, caracterizando, portanto, atividades alcançadas pelo ICMS-comunicação.

4.4 - Serviço de valor adicionado

O serviço de valor adicionado – SVA é conceituado no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações como sendo a atividade que acrescenta novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde.

Assim, o serviço de valor adicionado é autônomo em relação ao serviço de telecomunicação, é mera adição de valores a serviços de comunicações já existentes – não é serviço que visa a completar uma relação de telecomunicação, apenas sendo utilizada a rede de telecomunicações para que seja prestado.

Neste sentido, o SVA pode ser prestado por terceiros, aos quais a LGT assegura expressamente o acesso à rede de telecomunicações, consoante o disposto no art. 61, § 1º, ou pode ser prestado pela própria operadora.

A empresa de telecomunicações disponibiliza o acesso à rede e o prestador do SVA promove o serviço, devendo a cobrança pelos serviços se dar de forma segregada, sendo o SVA é autônomo na sua essência e também na sua remuneração, em relação ao serviço de telecomunicação.

Como exemplos de SVA podem ser citados os diversos serviços que fornecem informações aos clientes (sobre clima, horóscopo, hora certa, atividades culturais e outros) e os que buscam a opinião ou o apoio dos clientes em pesquisas.

Na doutrina e na jurisprudência várias vezes são equivocadas as colocações de serviços não autônomos e que só podem ser prestados pelas operadoras como sendo SVA, ao tempo que só merece receber este termo empregado pela norma aquele serviço que é em sua essência e em sua remuneração autônomo do serviço de telecomunicações.

Dessa forma, apenas merece o tratamento de SVA aquele que é autônomo, tem remuneração específica, apenas utilizando a rede de telecomunicações para a sua prestação, mas que, inequivocamente, pode ser prestado por terceiros, recebendo, pois, tratamento do direito civil, do direito administrativo e do direito tributário diferenciado dos serviços de telecomunicações.

4.5 - Provedor de acesso à Internet

Um dos serviços que envolvem maior divergência no seu enquadramento como prestação de serviço de comunicação é o serviço dos provedores de acesso à Internet.

Resumindo as explicações didáticas de André Mendes Moreira²⁵, a Internet é uma rede mundial que possibilita a interconectividade de todos os computadores que dela fazem parte (*world wide web*), por meio de uma linguagem universal denominada protocolo TCP/IP (*transmission control protocol / Internet protocol suite*).

A comunicação na rede mundial é completada pelos seus meios físicos, ou seja, pelos cabos, satélites e antenas das empresas de telecomunicações que transportam as informações. Essa infra-estrutura de telecomunicações é denominada *backbone*²⁶. Os titulares da mesma são os provedores de *backbone*, que no Brasil são as empresas de telecomunicações como a Embratel e a Intelig.

²⁵ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 137-138.

²⁶ *backbone* significa espinha dorsal em inglês.

O provedor de acesso à Internet oferece principalmente serviço de acesso à rede, agregando a ele outros serviços relacionados, tais como "e-mail", "hospedagem de sites" ou "blogs", entre outros. Assim, primeira função do provedor de acesso é fornecer um endereço lógico ao usuário que o contrata, para que este possa ingressar na rede, sendo identificado por um endereço lógico (número do IP).

Não sendo o usuário, via de regra, detentor de um IP fixo, necessita do provedor de acesso à Internet para lhe fornecer um IP para acesso à rede mundial, recebendo um IP diferente a cada vez que solicita, sendo-lhe fornecido o primeiro que estiver disponível no momento. A aquisição de IP fixo tem um alto custo, só tendo utilidade a usuários que ficam ininterruptamente conectados à rede, como no caso de *site* (local, endereço) instalado, podendo ser feita junto à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo - FAPESP que, por determinação do Comitê Gestor da Internet, é a titular dos endereços de IP disponíveis no Brasil. Os provedores de acesso à Internet são detentores de uma banda de endereços de IP, adquirida da Fapesp, para fornecimento aos usuários individuais.

A segunda função do provedor de acesso é encaminhar as informações enviadas pelos usuários, pelas vias mais livres naquele momento. Assim, pode-se dizer que o provedor além de fornecer um elo de ligação indispensável dos usuários ao mundo virtual da Internet (o endereço de IP), é quem fornece o ambiente de comunicação, com as condições materiais a possibilitar que o seu cliente mantenha uma comunicação com os demais usuários e banco de dados disponíveis na rede, funcionando como instrumento ao trânsito de informações pela Internet. Mesmo sendo o transporte efetivo dos dados feito pelas empresas de telecomunicações proprietárias da "espinha dorsal" da Internet, sem o provedor de acesso ou sem endereço de IP e condução das informações, não há que se falar em conexão à rede mundial de computadores.

Assim, o provedor fornece, mantém e gerencia os meios que possibilitam a transmissão de mensagens na rede, sendo contratado pelo usuário da Internet para ser o mensageiro, ou seja, para transmitir seus dados através da rede e/ou permitir que este busque dados na rede, construindo o elo de ligação entre o usuário e a rede, proporcionando a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Neste sentido, concluem os Estados e o Distrito Federal que o serviço oneroso prestado pelo provedor de acesso à Internet, viabilizando a relação comunicativa, se caracteriza como verdadeiro novo serviço de comunicação apto a atrair a incidência do ICMS-comunicação, mesmo porque na legislação complementar prevista a incidência também sobre a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Dessa forma, colocado pelo Auditor Tributário André Willian Nardes Mendes, da Gerência de Esclarecimento de Normas da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, em resposta a Consulta²⁷ que:

Para que se estabeleça comunicação, é necessário que os envolvidos no processo disponham de meios que os permitam fazê-lo. O caminho percorrido pela mensagem, desde o seu emissor até o seu receptor, pode envolver a participação de vários meios, e equivale à “corrente da comunicação”. Cada um destes meios corresponde a um “elo” da corrente da comunicação. Os elos extremos desta corrente devem chegar a cada um dos comunicantes.

Ocorre que estes elos podem pertencer a pessoas distintas. E, assim sendo, cada uma delas terá seu papel no estabelecimento da comunicação. E, ao disponibilizar a terceiros, em caráter negocial, a utilização dos elos sob o seu domínio, estarão estas pessoas a prestar serviço de comunicação. Exceção deve ser feita, no entanto, aos casos em que o elo a ser disponibilizado constitua uma operação reconhecidamente dissociada do fornecimento de serviço de comunicação, em suas acepções legais e fáticas, conforme há de ser visto adiante. Ou seja, se a atividade daquele que disponibiliza seus meios (ou elos) é voltada para a prestação de serviço de comunicação, de forma que seus esforços traduzam-se em sustentar ou manter a comunicação, inegável a prestação deste serviço.

Pois bem. Temos, então, que, na tarefa de unir dois pontos que desejam comunicar-se, a empresa prestadora do serviço deverá disponibilizar meios que viabilizem a desejada comunicação. Em outras palavras, esta empresa, valendo-se de determinada estrutura, própria ou não (que envolve bens imóveis e móveis, tangíveis e intangíveis; recursos materiais e humanos; aparelhos, máquinas, etc.), buscará suprir o “déficit comunicacional” de cada um de seus tomadores, de modo a torná-los aptos à comunicação. Entenda-se por “déficit comunicacional” o quantum de recursos (ou quantidade de elos) que falta a cada tomador para que se torne verdadeiramente apto à comunicação.

Posições em contrário afirmam que o serviço prestado pelos provedores de conexão à Internet consubstancia-se em serviço de valor adicionado, apenas agregando uma utilidade nova a um serviço de telecomunicação preexistente, já que por si só não é capaz de possibilitar a comunicação, se valendo da rede de comunicação em funcionamento, que já é tributada.

²⁷ MENDES, André Willian Nardes. *Consulta nº 40/2002 – GEESC/DITRI*, Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, *in* www.fazenda.df.gov.br

O entendimento a respeito encontrava-se dividido no STJ, tendo sua Primeira Turma, no Recurso Especial nº 323.358/PR²⁸, por unanimidade, decidido pela incidência do tributo estadual sobre as atividades de provedores de acesso à Internet, nos seguintes termos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PROVEDOR DA INTERNET. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RELAÇÃO DE NATUREZA NEGOCIAL COM O USUÁRIO. FATO GERADOR DE ICMS DETERMINADO. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. LEI Nº 9.472/1997.

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

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

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

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

5. A Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, estabelece, em seu art. 2º, que incide o ICMS sobre "prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição a ampliação de comunicação de qualquer natureza", círculo que abrange os serviços prestados por provedores ligados à INTERNET, quando os comercializam.

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

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

8. O serviço prestado pelo provedor pela via da Internet não é serviço de valor adicionado, conforme o define o art. 61, da Lei nº 9.472, de 16/07/1997.

9. Recurso provido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Garcia Vieira, Humberto Gomes de Barros e Milton Luiz Pereira votaram com o Sr. Ministro Relator.

No voto condutor do acórdão, o Relator, Ministro José Delgado, subsidiado em doutrina, expôs a matéria, concluindo que o serviço prestado pelo provedor pela

²⁸ STJ, Primeira Turma, REsp nº 323.358/PR, Relator Ministro José Delgado, julgado em 21.06.2001, DJ 03.09.2001, p. 158.

via da Internet não é serviço de valor adicionado, sendo um serviço de comunicação, que atrai a incidência do ICMS nos termos do art. 2º, III da LC nº 87/96.

Com a mesma conclusão, mas com fundamentação em parte diversa pelo enquadramento do serviço como de valor adicionado, foi o parecer da PGFN/CAT nº 2.042/97, constante do voto condutor, com o entendimento de que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet é de valor adicionado (logo, não é de telecomunicação, nos termos do art. 61, § 1º da LGT), mas é de comunicação, pois toda a sua estrutura é voltada para a finalidade de realizar a comunicação via Internet.

A Segunda Turma do STJ, dois anos após a citada decisão da Primeira Turma, no Recurso Especial nº 456.650/PR²⁹, decidiu de forma contrária, também por unanimidade, conforme seguinte acórdão:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE INTERNET - LEI 9.472/97.

1. Os serviços prestados pelos provedores de acesso à INTERNET, embora considerados pelo CONFAZ como serviços de telecomunicações, pela definição dada no art. 60 da Lei 9.472/97, que dispôs sobre a organização dos serviços de telecomunicações, não podem ser assim classificados.

2. O serviço desenvolvido pelos provedores da INTERNET é serviço de valor adicionado art. 61, Lei 9472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (§ 1º, art. 61).

3. Se o ICMS só incide sobre serviços de telecomunicações, nos termos do art. 2º da LC 87/96, não sendo os serviços prestados pela INTERNET serviço de telecomunicações, e sim, SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97), não há incidência da exação questionada.

4. Recurso especial improvido.

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

Em embargos de divergência contra esta decisão, levada a matéria à Primeira Seção³⁰, que, por cinco votos a quatro, acordou que o provimento de acesso à Internet possui natureza de SVA às telecomunicações, não se sujeitando ao ICMS-comunicação, sendo firmada jurisprudência nos seguintes termos:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE

²⁹ STJ, Segunda Turma, REsp nº 456.650/PR, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ 08.09.2003, p.291.

³⁰ STJ, Primeira Seção, EREsp nº 456.650/PR, Relator Ministro José Delgado, DJ 20.03.2006, p.181.

REGULAMENTO PARA O USO DE SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. Da leitura dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal, e 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. Segundo informações da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, "a Internet é um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado" ("Acesso a Serviços Internet", Resultado da Consulta Pública 372 - ANATEL). A Proposta de Regulamento para o Uso de Serviços e Redes de Telecomunicações no Acesso a Serviços Internet, da ANATEL, define, em seu artigo 4º, como Provedor de Acesso a Serviços Internet – PASI, "o conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a Serviços Internet". Em seu artigo 6º determina, ainda, que "o Provimento de Acesso a Serviços Internet não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor e seus clientes como usuários dos serviços de telecomunicações que lhe dá suporte". Por outro lado, a Lei Federal n. 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu artigo 61, dispõe que o serviço de valor adicionado "não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição". O caput do mencionado artigo define o referido serviço como "a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações." O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal. Não oferece, tampouco, prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações. Na lição de Kiyoshi Harada, "o provedor de acesso à internet libera espaço virtual para comunicação entre duas pessoas, porém, quem presta o serviço de comunicação é a concessionária de serviços de telecomunicações, já tributada pelo ICMS. O provedor é tomador de serviços prestados pelas concessionárias. Limita-se a executar serviço de valor adicionado, isto é, serviços de monitoramento do acesso do usuário à rede, colocando à sua disposição equipamentos e softwares com vistas à eficiente navegação." O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica. Conforme pontifica Sacha Calmon, "o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet é um Serviço de Valor Adicionado, não se enquadrando como serviço de comunicação, tampouco serviço de telecomunicação. Este serviço apenas oferece aos provedores de Acesso à Internet o suporte necessário para que o Serviço de Valor Adicionado seja prestado, ou seja, o primeiro é um dos componentes no

processo de produção do último." Nessa vereda, o insigne Ministro Peçanha Martins, ao proferir voto-vista no julgamento do recurso especial embargado, sustentou que a provedoria via Internet é serviço de valor adicionado, pois "acrescenta informações através das telecomunicações. A chamada comunicação eletrônica, entre computadores, somente ocorre através das chamadas linhas telefônicas de qualquer natureza, ou seja, a cabo ou via satélite. Sem a via telefônica impossível obter acesso à Internet. Cuida-se, pois, de um serviço adicionado às telecomunicações, como definiu o legislador. O provedor é usuário do serviço de telecomunicações. Assim o diz a lei." Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato impositivo. Segundo salientou a doutrinadora Ministra Eliana Calmon, quando do julgamento do recurso especial ora embargado, "independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS". Embargos de divergência improvidos.

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

Neste sentido, a Primeira Seção do STJ, em 13 de dezembro de 2006, aprovou o verbete da Súmula nº 334, dispondo que "O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet".

Com todo respeito às decisões judiciais, inclusive a esta decisão sumulada, no caso a matéria ainda merece reflexão. De fato, é bastante provável que sobre a mesma ainda se manifeste o Supremo Tribunal Federal, pois naquela corte suprema estão pendentes de julgamento diversos recursos da fazenda pública estadual que, no mérito, buscam seja revista a questão, como por exemplo o RE 554021³¹, o AI 643659³² e o RE 577863³³, este advindo do AI 625221³⁴, pelo provimento do agravo de instrumento e sua conversão em recurso extraordinário.

³¹ STF, RE 554021, Relator Ministro Cezar Peluso.

³² STF, AI 643659, Relator Ministro Marco Aurélio.

³³ STF, RE 577863, Relator Ministro Carlos Britto.

³⁴ STF, AI 625221, Relator Ministro Carlos Britto, DJ 10.12.2007.

Nestes casos, como inicialmente ressaltado, sustentam os fiscos que, sendo a atividade essencial para viabilizar a forma de comunicação antes não existente, deve ser classificada como prestação autônoma de serviço de comunicação.

Ademais, mesmo se concluindo ser a atividade do provedor de acesso à Internet um tipo de SVA ao serviço de telecomunicações, não sendo, pois, serviço de telecomunicação, sabendo-se que serviço de telecomunicação é espécie do gênero comunicação, entendem que a atividade do provedor de acesso à Internet se configura em prestação de serviço de comunicação antes não existente.

Salientam ainda os Estados que o entendimento contrário não harmoniza a interpretação das normas, levando à conclusão que a LGT (uma lei ordinária de natureza administrativa) pode restringir o conceito constitucional de prestação de serviço de comunicação ao dispor sobre a organização dos serviços de telecomunicações e, sendo as telecomunicações apenas espécie do serviço de comunicação, esta conclusão seria inaceitável.

Neste sentido, dentre outros doutrinadores que sustentaram a possibilidade de incidência do ICMS sobre os serviços de provedores de acesso à Internet, Marco Aurélio Greco³⁵ coloca que existem três camadas distintas que possibilitam o acesso à Internet:

1ª) consiste na ligação (via telefone, cabo óptico ou onda de radiofreqüência) entre o usuário e o provedor de acesso;

2ª) com a ligação entre o usuário e o provedor, tendo sido fornecido o endereço de IP, o usuário passa a fazer parte da rede, podendo conectar-se com qualquer outro que possua um endereço IP;

3ª) nela são utilizados aplicativos (navegadores, como o Internet Explorer, programas para bate-papo virtual, como o MSN Messenger, dentre outros) que possibilitam a navegação e o desempenho de outras funções na Internet.

Na segunda camada ocorre a comunicação pela Internet, sendo o provedor de acesso aquele que propicia ao usuário adentrar nesta camada, prestando um serviço que viabiliza um ambiente específico de transmissão de mensagens, com características próprias para que haja a comunicação entre terceiros.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 129-134.

Assim, Greco concluiu pela incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, pois estes, ao propiciarem um ambiente próprio para que a conexão à rede ocorra, estariam, de fato, prestando serviço de comunicação.

Da mesma forma, Celso Ribeiro Bastos³⁶ concluiu pela possibilidade de cobrança do ICMS sobre as atividades dos provedores de acesso à Internet, pois entende no caso configurada a existência de um novo meio de comunicação e, por conseguinte, de uma nova prestação de serviços de comunicação, tributável pelo ICMS-comunicação.

Segundo os fiscos Estaduais e do Distrito Federal estas colocações mereceriam prevalecer, destacando ainda o citado Parecer da PGFN, no sentido de que o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet é de valor adicionado, logo não é de telecomunicação nos termos do art. 61, § 1º da LGT, mas é de comunicação, pois toda a sua estrutura é voltada para a finalidade de realizar a comunicação via Internet.

4.6 - TV por assinatura

A denominada TV por assinatura compreende as modalidades de TV a cabo, via satélite (DTH) e por rede telefônica (por IP), esta mais recente, classificadas segundo o meio através do qual os sinais codificados são enviados pelo prestador ao tomador dos serviços.

O serviço de TV por assinatura é serviço de telecomunicação não aberto ao público em geral, consistente na distribuição de sinais de vídeo e áudio a assinantes.

O tomador do serviço é o destinatário da mensagem, que paga para recebê-la em seu endereço. O prestador recebe pela disponibilização dos meios através dos quais os sinais são enviados ao tomador.

³⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. "Tributação na Internet". MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001, p. 74.

Assim, conclui André Mendes Moreira³⁷ que o serviço de TV por assinatura é tipicamente de comunicação, possui todos os elementos autorizativos da incidência do ICMS-comunicação, atraindo a exação.

Na doutrina existe entendimento diverso, como o de Roque Antonio Carrazza³⁸, pela não incidência do ICMS-comunicação na prestação de serviço de TV por assinatura, por não apresentar bilateralidade na relação comunicativa. No entanto, como antes já colocamos, de acordo com a legislação e jurisprudência, entende-se que este não é pressuposto à prestação de serviço de comunicação. Aliás, quando se leciona sobre meios de comunicação não é colocada a bilateralidade como sendo característica a estes, sendo a televisão destacada como um dos mais conhecidos meios de comunicação.

Também na jurisprudência firmou-se o entendimento pela incidência tributária do ICMS-comunicação sobre a prestação de serviços onerosos de televisão por assinatura, como, por exemplo, no Recurso Especial nº 418594/PR³⁹.

4.7 - Radiochamada, “paging” ou “bip”

O serviço de radiochamada, também denominado de *paging* ou *bip*, é um serviço que consiste no envio unidirecional de sinais codificados, por meio de radiofrequência, de uma central da prestadora ao tomador, que contrata os serviços e deve possuir aparelho, chamado de *pager* ou *bip*, próprio à identificação dos sinais enviados.

Este serviço que permite o envio de mensagem, de terceiros ou da própria prestadora, ao assinante, era mais procurado antes do surgimento dos aparelhos de telefonia móvel, mas ainda possui demanda, seja para locais onde os aparelhos móveis não alcançam, seja para atividades às quais não é buscada a bilateralidade na comunicação.

³⁷ MOREIRA, André Mendes, *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 201-204.

³⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 231-232.

³⁹ STJ, Primeira Turma, REsp 418594/PR, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 21.03.2005, p. 218.

Não só na doutrina⁴⁰, como também na jurisprudência⁴¹, após alguma discussão, concluiu-se pela tributabilidade do serviço de radiochamada pelo ICMS-comunicação.

4.8 - Exploração de espaço em satélite

A utilização de satélites nas comunicações é matéria que tem gerado muita polêmica não só acerca da incidência tributária, como também sobre a natureza jurídica da atividade.

Existe a defesa de que o provimento de capacidade espacial, ou cessão onerosa da capacidade de satélite, não constitui serviço de telecomunicação ou de comunicação e restringe-se ao fornecimento de meios para que a prestação do serviço de comunicação seja ultimada, não sendo alcançado pelo ICMS.

Roque Antonio Carrazza⁴², ainda coloca que a atividade tem natureza jurídica de locação, sendo simples medida que possibilita ou otimiza o serviço de comunicação, que não integra os serviços de comunicações, não se sujeitando à incidência do ICMS-comunicação.

Em entendimento diverso, o principal argumento que se contrapõe à classificação da atividade como sendo *locação* funda-se no fato de que a locação de bem móvel encerra uma obrigação de dar, que se consubstancia com a entrega do bem ao locatário, que, por sua vez, juntamente com o direito de uso e gozo, tem a obrigação de zelo e manutenção, o que definitivamente não ocorre no caso em questão, na medida que se disponibiliza toda uma rede, formando um segmento da “corrente de comunicação” que possibilitará o efetivo estabelecimento da comunicação.

Os fiscos estaduais e do Distrito Federal têm classificado o serviço em questão como parte integrante do serviço de comunicação, sujeito à incidência do ICMS, nos termos do estabelecido no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, considerando que a atividade integra a infra-estrutura de comunicações.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 236.
MOREIRA, André Mendes, *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 199-201.

⁴¹ STJ, Primeira Turma, AI nº 63.963/RS, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 02.05.1995, pp. 11.555-11.556.

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 214-220.

Outrossim, ressaltam que a Lei Complementar, na alínea “c-1”, do inciso III, de seu art. 11, dispôs que no caso de serviço prestado por meio de satélite, o local da prestação, para efeitos da cobrança do imposto é o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço.

Junto ao Tribunal Administrativo de Recurso Fiscais do Distrito Federal – TARF/DF, sobre a matéria merece destaque julgado do Tribunal Pleno no Processo nº 040.002.712/2004, que obteve o Acórdão nº 126/2008, com a seguinte ementa⁴³:

EMENTA : RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRELIMINAR DE NULIDADE DA AUTUAÇÃO POR FALTA DE LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE DO QUANTUM A SER EXIGIDO – REJEIÇÃO – É de se rejeitar a preliminar argüida quando comprovado que nos contratos de prestação de serviço do autuado encontra-se definida a medida a ser despendida na realização do serviço e, portanto, enquadra-se perfeitamente na disposição do inciso “c-1” da alínea III do artigo 11 da Lei Complementar n.º 87, de 1996, não restando dúvidas quanto à liquidez, certeza e exigibilidade do ICMS do serviço prestado por meio de satélite. PROVIMENTO DE CAPACIDADE DE SATÉLITE – PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – INCIDÊNCIA DO ICMS – A atividade de exploração de capacidade de satélite, como fornecimento de meio necessário ao estabelecimento da comunicação, configura-se como prestação onerosa de serviço de comunicação, integrando a hipótese de incidência do ICMS previsto na Lei Complementar n.º 87/96 e no âmbito do Distrito Federal, disposto no art. 2º, inciso III da Lei n.º 1.254/96. A Lei Geral de Telecomunicações e a Lei Complementar do ICMS determinam que a exploração da capacidade espacial do satélite ou cessão onerosa do segmento da capacidade de satélite não é atividade distinta do serviço de comunicação. Recurso Extraordinário que se desprovê. RECURSO DE OFÍCIO – MULTA – Segundo o ordenamento legal respectivo, artigo 362, inciso II, § 1.º do Decreto nº 18.955/97, na falta de emissão de documento fiscal deve ser aplicado o percentual de 200% de multa sobre o valor do imposto devido. Como agravante a isto encontra-se o fato de que o contribuinte não realizou qualquer procedimento tendente a declarar perante o fisco o serviço prestado. Recurso de Ofício provido. VOTO VENCIDO – Em conformidade com o disposto no artigo 54 do Decreto n.º 15.535, de 1994, a pedido do prolator do voto, uma das fundamentações vencidas no julgamento plenário é que não incide ICMS sobre o serviço de exploração de satélite, ao entendimento de que a mesma situação é semelhante à da Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça, (DJ de 14/02/2007), sobre provedores de acesso à internet.

Foi voto condutor do acórdão o proferido pela Conselheira Márcia Wanzoff Robalinho Cavalcanti, concluindo, no mérito, que a atividade de exploração de capacidade de satélite, como fornecimento de meio necessário ao estabelecimento

⁴³ TARF/DF, Processo nº 040.002.712/2004, Recurso Extraordinário ao Pleno nº 079/2007, Acórdão nº 126/2008, DODF de 19.05.2008, p. 9.

da comunicação, configura-se como prestação onerosa de serviço de comunicação integrando a hipótese de incidência do ICMS, com a seguinte fundamentação:

(...)

No mérito, inicialmente deve ser ressaltado que o argumento central da recorrente para não incidir o ICMS sobre suas atividades é que esta limita-se a fornecer capacidade (meio) a outras empresas as quais estas sim detêm licença, permissão ou autorização para exploração de serviços de telecomunicação.

Destaca, ainda, que mesmo que se entenda tratar-se o caso de “uma prestação onerosa”, como afirma o v. acórdão recorrido, certamente, no presente caso não se está diante da hipótese de incidência prevista na legislação a autorizar a cobrança do ICMS.

Informa que a Resolução nº 73, de 25.11.1998, apenas repete os comandos da LGT e da Lei Complementar nº 87/96, esclarecendo que não constituem serviços de telecomunicações o provimento de capacidade de satélite.

Neste ponto cita o voto desta conselheira quando do julgamento cameral em que de forma imprecisa coloquei que não se pode falar em inocorrência da hipótese de incidência do ICMS, com fundamento na LGT. Quanto a isso, o contribuinte enfatiza o disposto no artigo 110 do CTN em que por força deste a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, muito menos de direito público.

Quanto a isso esclareço que realmente os conceitos contidos na LGT devem ser observados quando da aplicação da lei tributária, contudo, ao contrário do afirmado pelo recorrente, a resolução a qual, em evidente extrapolação de seus limites de competência, excluiu o provimento de capacidade de satélite como serviço de telecomunicação, não tem força de lei e, portanto, não apenas repete os comandos da LGT e da Lei Complementar nº 87/96, as quais não criam esta exclusão, portanto, não aplica-se neste ponto o fundamento do citado artigo do CTN.

A exceção prevista em resolução vai além do previsto na Lei Geral de Telecomunicações em evidente extrapolação dos limites e conceitos definidos nesta.

A Lei nº 9472/97, apesar de não ser o instrumento hábil à determinar a incidência do ICMS, como muito bem colocou o recorrente, deve ser observada em seus conceitos sobre serviços de comunicação, porém, esta não exclui o provimento de capacidade de satélite do serviço de telecomunicação, isto só vem ocorrer por meio de instrumento inferior e inadequado.

Passando agora à análise dos demais argumentos do contribuinte, salientamos que quando do voto cameral, a qual fui parcialmente vencedora, coloquei que a Lei nº 87/96, diz em seu artigo 2º, inciso III, que incidirá ICMS sobre a prestação onerosa, por qualquer meio de serviços de comunicação.

Para clarificar o que seria serviço de comunicação recorro à definição de Marco Aurélio Greco em Anais do I Congresso de Estudos Tributário que assim se manifesta: “presta serviço de comunicação não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas aquele que realiza uma atividade consistente em dar condições materiais para que uma relação comunicativa se instaure.” O autor conclui suas colocações da seguinte forma: “presta serviço, isto sim, a empresa que mantém em funcionamento o sistema de comunicação consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites e etc.”

Por tudo que dispõe a Lei Geral de Telecomunicações e a Lei Complementar do ICMS a capacidade espacial do satélite não é uma atividade distinta do serviço de comunicação. O suporte necessário para se obter a prestação do serviço de comunicação é aquele proporcionado pela estrutura de serviços fornecida pela empresa.

Por todo exposto, conclui-se que o contrato de prestação de serviço é prevalente e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial, sendo irrelevantes, para caracterização da prestação de serviço de comunicação, os meios empregados. Como disse anteriormente, a capacidade espacial de satélite não é uma atividade distinta do serviço de comunicação, mas sim necessária à consecução do mesmo.

Enfatizo ainda, que mesmo que a capacidade espacial de satélite, não seja um serviço de telecomunicação, são tributados como serviços de comunicação de qualquer natureza.

O contribuinte ainda discorre de forma extensa sobre a inexistência de prestação de serviço na atividade por ele desenvolvida, para isso esclarece que sua atividade consiste na exploração econômica de satélites posicionados na órbita terrestre mediante cessão de uso de sua capacidade. Enfatiza que o fato do controle operacional do satélite ser feito pela Recorrente é absolutamente irrelevante para qualificá-lo como prestadora de serviço de comunicação. Salaria que consta de seu estatuto social que esta exerce primordialmente a atividade de cessão de uso de satélites.

Quanto a este ponto fiz uma pequena pesquisa na Internet, matéria aberta a conhecimento de todos e encontrei alguns dados relevantes exemplo:

Em um parecer da Procuradoria do CADE – CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA, sobre o contrato de compra e venda de ações entre a EMBRATEL, a SES e a NEWSATCO, atual STAR ONE, entre outros, traz dados obtidos no site da recorrente, onde pode-se verificar a atuação desta empresa nos seguintes mercados:

- Transmissão através de satélites, Sinal de contribuição, SNG – transmissão de sinais acessando diretamente o satélite, DTH em banda C e KU, Formação de redes de TV, Utilização de capacidade espacial, utilização de capacidade satelital entre outros.

A cessão onerosa do segmento da capacidade do satélite também não é atividade distinta da comunicação. Neste prestação de serviço de comunicação, que usa como suporte a estrutura de serviço do prestador, a prestação essencial que se busca adquirir é desenvolvida por uma estrutura específica, que visa suprir o tomador do serviço contratado.

O suporte utilizado para se obter essa prestação de serviço de comunicação é aquele proporcionado pela estrutura de serviços mantida pela empresa, incluída a operacionalidade dos satélites, visto ser ela a responsável por tal e remunerada pelo tomador.

A Autuada alega que apenas cede a terceiros a capacidade do satélite, não transmite e não emite. Para que assim o fosse, seria necessário que os tomadores do serviço tivessem capacidade de uma verdadeira operadora de telecomunicações, o que não é o caso.

Ressalto que também não se trata por qualquer ângulo que se observe de uma locação de bens móveis, é inerente ao funcionamento de um satélite a recepção e retransmissão do sinal, havendo portanto uma obrigação de fazer de quem se presta a prover a capacidade de satélite. Por essa razão, se trata de serviço sujeito à tributação do ICMS.

Assim, lides a respeito da tributação da atividade de exploração de espaço em satélite estão tramitando, especialmente na esfera administrativa, não tendo sido

a matéria objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça ou Supremo Tribunal Federal. Portanto, ainda não há, fora do âmbito administrativo, definição a respeito da incidência do ICMS-comunicação sobre a atividade.

4.9 - Radiodifusão sonora de sons e imagens

A radiodifusão é a transmissão, por frequência radioelétrica, sem a utilização de fios ou cabos, de sons (rádio) e de sons e imagens (televisão), sendo os sons e as imagens veiculados a todos que desejem a recepção, possuindo aparelhos de rádio ou de TV compatíveis, de forma gratuita aos receptores.

Não devemos confundir a atividade de radiodifusão com a receita das emissoras advinda da cobrança para a divulgação de anúncios, o que não se caracteriza como serviço de comunicação.

A discussão que existia sobre a incidência do ICMS-comunicação nos serviços de radiodifusão, a despeito da gratuidade do serviço aos destinatários, foi superada, por via oblíqua, com a decisão do STF⁴⁴ pela incidência do imposto estadual na atividade, o ICMS.

No entanto, em face da EC nº 42/03, que acrescentou a alínea “d” ao inciso X do §2º do art. 155 da CF, determinado que não incidirá o tributo estadual nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e imagens de recepção livre e gratuita, pelo que determinada a imunidade tributária na atividade.

4.10 - Comunicação internacional

Os serviços de comunicação internacional podem ter origem no Brasil ou no exterior. No tráfego entrante, ou seja, quando a ligação telefônica é iniciada no exterior e destinada ao Brasil, onde é completada, o usuário ou destinatário do serviço está no exterior. Já no tráfego saínte, a ligação telefônica é iniciada no Brasil e completada no exterior, estando no Brasil o usuário ou destinatário do serviço.

Assim, na colocação deste tema, vale reiterar e destacar que o destinatário do serviço de comunicação não se confunde com o destinatário da ligação

⁴⁴ STF, Pleno, ADI nº 1.467/DF, Relator Ministro Sydney Sanches, DJ 11.04.2003, p. 26.

telefônica. O destinatário do serviço é aquele que solicita a prestação do serviço e não aquele que apenas recebe a ligação.

Assim colocado, nos serviços de comunicação internacional iniciados no Brasil e completados no exterior, o local da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é o do destinatário do serviço, ou seja, daquele que solicita a prestação (art. 11, IV da LC nº 87/96).

A Constituição Federal de 1988, em sua forma original, autorizou a incidência do ICMS sobre serviços de comunicação, ainda que iniciados no exterior.

No entanto, estes serviços, iniciados no exterior e completados no Brasil, gozaram de isenção, por força dos arts, 3º, II e 32, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Ademais, com a Emenda Constitucional nº 42/03 determinada a imunidade aos serviços prestados a destinatários no exterior (art. 155, § 2º, X, "a"), afastando qualquer dúvida que ainda pudesse existir a respeito.

5 - IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO

O imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN, foi inicialmente previsto na Emenda Constitucional nº 18/65, sendo sua incidência de forma residual, sobre serviços intramunicipais. O CTN, em seus arts. 71 a 73, regulou o novo imposto municipal estabelecendo a hipótese de incidência, base de cálculo e sujeito passivo.

A Constituição Federal do 1967 atribuiu ao legislador complementar a função de definir os serviços tributáveis pelo ISSQN (art. 24, II). Editado o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que, no entanto, em sua lista de serviços, de caráter taxativo, não previu a cobrança do imposto municipal sobre a prestação de serviços de comunicação intramunicipal.

A lista de serviços foi modificada pelo Decreto-lei nº 834/69, que em seu item 27 incluiu os serviços de comunicações de natureza estritamente municipal, ou seja, que não pudessem ser captadas fora dos limites territoriais do Município, sendo após, por meio da Lei Complementar nº 56/87, editada nova lista de serviços.

Surgiram conflitos relativos à cobrança do imposto sobre os serviços de comunicação envolvendo excessos de Municípios, considerando ainda a demora da União à época em instituir o ISSC.

Na análise dessa legislação pretérita, o STF assentou que a incidência do ISSQN, relativamente aos serviços de rádio e de televisão, somente seria possível se o sinal da emissora não pudesse ser captado fora dos limites do Município⁴⁵. Quanto aos serviços de telefonia, o STF assentou que, se a operadora fosse titular de concessão que possibilitasse sua prestação em âmbito intermunicipal, interestadual ou internacional, tinham incidência tributária federal, ainda quando a ligação se desse dentro das fronteiras municipais⁴⁶.

Na lista de serviços da Lei Complementar nº 56/87, a competência tributária municipal sobre serviços de comunicação foi restrita às ligações telefônicas

⁴⁵ STF, Primeira Turma, RE nº 90.749/BA, Relator Ministro Cunha Peixoto, DJ 03.07.1979, p. 5.154; e STF, Segunda Turma, RE nº 91.813/SC, Relator Ministro Cordeira Guerra, DJ 17.10.1980, p. 8.293.

⁴⁶ STF, Tribunal Pleno, RE 83.600/SP, Relator Ministro Moreira Alves, DJ 10.08.1979, p. 5.845.

intramunicipais (item 98), retirando-se a possibilidade de cobrança do imposto sobre outros serviços de comunicação, dado o caráter taxativo da lista.

No entanto, considerada a jurisprudência do STF no sentido da incidência tributária federal no caso em que a operadora detivesse concessão à prestação intermunicipal, mesmo em relação aos serviços telefônicos, a possibilidade da cobrança do tributo pelos municípios foi praticamente inexistente.

A nova ordem instaurada pela Constituição Federal de 1988, como vimos em capítulos anteriores, instituiu mudanças na competência tributária sobre os serviços de comunicação, passando esta a ser prevista como exclusiva dos Estados e do Distrito Federal, competindo aos Municípios a instituição do ISSQN apenas sobre serviços não alcançados pelo ICMS e que assim sejam definidos em lei complementar, conforme prescrito no art. 156, inciso III.

A elaboração da nova lei complementar ao ISSQN, cercada de interesses e considerações sobre a matéria, culminou com a edição da Lei Complementar nº 116/03. Alguns itens e subitens da lista de serviços foram vetados, como por exemplo o 3.01, dispositivo que autorizava a incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis, neste caso, considerando a decisão do STF nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP⁴⁷, que julgou inconstitucional a incidência do ISSQN sobre a locação de bens móveis.

Outros itens que constavam do projeto também foram retirados do texto quando da conversão em lei, indicando a não incidência do ISSQN sobre a atividade, como exemplo, citados por André Mendes Moreira os itens 41.01, 41.02, 41.03, 41.04 e 41.07⁴⁸ que dispunham:

41.01 – habilitação de aparelhos e equipamentos, inclusive a sua suspensão, cancelamento ou alteração.

41.02 – emissão e reemissão de contas e vias de contrato, cancelamento de serviços, escolha de número, troca de aparelho, transferência permanente e temporária de assinatura, mudança de número ou de endereço, troca de plano tarifário, reprogramação, aviso de mensagem, troca de senha e congêneres.

41.03 – transferência temporária de chamadas (*sigame*), chamada em espera, bloqueio controlado de chamadas, conversão simultânea

⁴⁷ STF, Tribunal Pleno, RE nº 116.121/SP, Relator do acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 25.05.2001, p. 17.

⁴⁸ CÂMARA DOS DEPUTADOS, Substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 1-A, de 1991, do Senado Federal (PLS nº 161/89 – complementar na casa de origem), *apud* MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 205-211.

(teleconferência), vídeo-texto, serviço 'não-perturbe', serviço de criptografia, de sindicância em linha telefônica, serviços de agenda, interceptação de chamada a assinante deslocado, correio de voz, caixa postal, identificador de chamada, bloqueio e desbloqueio do aparelho ou equipamento, inspeção telefônica e congêneres.

41.04 – ligação, religação, restauração e manutenção de pontos e redes de energia elétrica, comunicação, água, esgoto, gás e congêneres.

41.07 – personalização de toque musical, personalização de ícones, fornecimento de informações e notícias, sistema de busca, auxílio à lista telefônica, serviços de despertador, hora certa, horóscopo, resultado de loterias, tele-emprego e congêneres.

Na jurisprudência foi consagrado o entendimento de que a lista de serviços é taxativa em sua enumeração, sendo vedado o emprego da analogia, enquanto método de integração, para a incidência tributária não prevista na norma. No entanto, admitida a interpretação extensiva dentro de itens de cunho genérico, indicados pelas expressões “e congêneres” ou “e similares” ou “e demais serviços a eles relacionados”, previsão esta para que a incidência do ISSQN alcance serviços correlatos àqueles previstos expressamente.

Desse modo, entende-se que os serviços prestados pelos provedores para que o usuário tenha acesso à Internet e dos provedores de mera hospedagem na rede não podem ser enquadrados no item 1 da lista (serviços de informática e congêneres), que se referem à prestação de serviços de desenvolvimento e de licenciamento de sistemas, programas e processamento de dados e assessoria e suporte técnico em informática.

Assim, ressaltou André Mendes Moreira⁴⁹ que:

a) o serviço de provimento de acesso à Internet não se sujeita ao ISSQN, visto que os serviços de informática referidos na LC 116/03 não abarcam o acesso à rede mundial de computadores;

b) o serviços de hospedagem de *site* não é, a princípio, tributável pelo imposto municipal. Entretanto, caso o hospedeiro crie a página eletrônica que irá posteriormente armazenar ou modifique o conteúdo da mesma, está prestando serviço alcançado pelo ISSQN (item 1.08 da lista da LC nº 116/03).

No mesmo sentido, com relação a outras atividades abarcadas no capítulo anterior, caso se conclua pela não incidência do ICMS-comunicação, não seriam os serviços prestados alcançados pelo ISSQN, pois não são os fatos constantes da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, não sendo admitido o emprego de analogia para buscar-se a incidência tributária não prevista na norma.

⁴⁹ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 207.

6 – PROPOSTA DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO Nº 233/08

Em tramitação no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição nº 233/08, com alterações em vários dispositivos constitucionais de matéria tributária.

As principais mudanças propostas são a criação do Imposto sobre Valor Agregado – IVA, de caráter federal, e a substituição do atual ICMS, cobrado pelos estados e pelo Distrito Federal, por um “novo ICMS” com regra nacional, privilegiando o ente de destino das mercadorias ou serviços e coibindo a chamada “guerra fiscal”.

No endereço eletrônico do “Portal da Câmara dos Deputados”⁵⁰, de forma didática e sucinta, esclarecidos os principais aspectos da Proposta, bem como apresentada a íntegra de seus termos⁵¹.

Dentre outras alterações, atualmente prevista na PEC 233/08 as seguintes:

Art. 155 – A. Compete conjuntamente aos Estados e ao Distrito Federal, mediante instituição por lei complementar, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto previsto neste artigo:

I – será não-cumulativo, nos termos da lei complementar;

(...)

III – incidirá também sobre:

(...)

b) o valor total da operação ou prestação, quando as mercadorias forem fornecidas ou os serviços forem prestados de forma conexa, adicionada ou conjunta, com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

IV – não incidirá sobre:

(...)

c) as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

⁵⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Portal da Câmara dos Deputados, *in* <http://www2.camara.gov.br/homeagencia/materias.html?pk=117912>

⁵¹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. Portal da Câmara dos Deputados, *in* http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=384954

Proposta ainda pelo Fórum de Secretários de Fazenda dos Estados, dentre outras alterações na PEC 233/08, que no §8º do art. 155-A conste que “relativamente ao imposto previsto neste artigo, considera-se prestação de serviço toda e qualquer operação que não constitua circulação ou transmissão, de mercadorias ou bens”.

Assim, a proposição pretende incluir no campo de incidência do “novo ICMS” todos aqueles serviços não alcançados pelo tributo de competência municipal, o ISSQN, o que, sem dúvida, traria significativa mudança do trato das questões que envolvem a incidência tributária do ICMS-comunicação e atividades correlatas.

CONCLUSÃO

O grande avanço tecnológico do setor de comunicações, acompanhado de expressiva demanda, possibilitou a colocação de novos produtos no mercado e o desenvolvimento de várias atividades essencialmente ligadas à prestação de serviços de comunicação antes não existentes.

A Constituição Federal delineou aspectos fundamentais de regência do setor e da incidência tributária, sendo pela legislação complementar explicitado que o ICMS incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Em análise superficial poder-se-ia entender que a matéria não implica grandes complexidades. No entanto, o alcance da tributação dos serviços de comunicação é matéria polêmica, tanto na doutrina como na jurisprudência.

Os Estados e o Distrito Federal, através de Convênios, buscaram interpretar a legislação federal elencando as atividades que seriam sujeitas à incidência tributária, o que tem sido alvo de inúmeras lides.

A maior parte das colocações doutrinárias acerca da incidência tributária do ICMS-comunicação envolve a atividade-meio em contraposição à atividade-fim, se o momento do nascimento do fato imponible seria a celebração do contrato, a disponibilização dos meios, se englobaria os atos de execução ou apenas a efetiva comunicação, bem como se as atividades agregadas ou dependentes do serviço de comunicação são sujeitas à incidência tributária estadual.

O Superior Tribunal de Justiça concluiu ser em parte ilegal o Convênio ICMS nº 69/98, ao entendimento de que atividades preparatórias ou de serviço de valor adicionado não compõem a base de cálculo do ICMS-comunicação, bem como sumulou que o tributo não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet e, ao mesmo tempo, sinalizou a possibilidade da exação sobre serviços suplementares e facilidades adicionais prestados por operadoras para agregar utilidades aos serviços de comunicação.

Várias questões ainda devem ser objeto de análise por essa Corte, como a atividade de exploração de espaço em satélite, bem como ainda podem ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, na análise de recursos das partes envolvidas.

Caso se conclua definitivamente pela não incidência do ICMS-comunicação nos serviços questionados, também não seriam estes alcançados pelo Imposto Sobre Serviços municipal, pois os fatos não constam da legislação específica deste tributo.

Em tramitação no Congresso Nacional a Proposta de Emenda à Constituição que, dentre várias alterações na matéria tributária, pretende incluir no campo de incidência do “novo ICMS” todos os serviços não alcançados pelo tributo de competência municipal, o ISSQN, o que, sem dúvida, traria significativa mudança do trato do campo de incidência do ICMS-comunicação.

Assim, a tributação dos serviços de comunicação ainda deverá ser objeto de estudos no futuro próximo, o que certamente contribuirá para a solução das questões já colocadas e de diversas outras que ainda deverão surgir, seja pela criação ou ampliação de serviços e produtos, seja pela interpretação da atual legislação e perspectiva de sua alteração.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. Biblioteca. Acervo Documental. Disponível em: <<http://www.anatel.gov.br/Portal/exibirPortalInternet.do>>. Acessos de 11/2007 a 01/2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. Portal da Câmara dos Deputados. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/>> . Acessos em 05/2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Tributação na Internet*. São Paulo: RT, 2001.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Legislação. Convênios. ICMS. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz/>>. Acessos de 11/2007 a 04/2008.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Dicionário Aurélio*. Rio de Janeiro: Ed. Nova Fronteira, 1986.//GRECO, Marco Aurélio. *Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000.

HOUAISS, *Mini Dicionário da Língua Portuguesa*. Instituto Antonio Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto Sobre Serviço de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MENDES, André Willian Nardes. Consulta nº 40/2002 – GEESC/DITRI, Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal. Disponível em <www.fazenda.df.gov.br>. Acesso em 12/2007.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Leis. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/principal_ano.htm>. Acessos de 11/2007 a 05/2008.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL. Legislação tributária. Esclarecimento de normas. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/Consultas/TelaConsulta.cfm>>. Acessos em 12/2007 e 05/2008.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência. Processos. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp>. Acessos de 11/2007 a 06/2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Jurisprudência. Processos. Publicações. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/principal/principal.asp>>. Acessos de 11/2007 a 06/2008.

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO DISTRITO FEDERAL. Jurisprudência do TARF. Pesquisa. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br//aplicacoes/legislacao/tarf/TelaConsulta.cfm>> Acessos de 03/2008 a 06/2008.